

Escola de Sociologia e Políticas Públicas
Departamento de Ciências Políticas e Políticas Pública

**Sistema de controlo interno na administração pública em São Tomé e Príncipe:
situação atual e contribuição para sua evolução**

Elisio de Barros do Espírito

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de
Mestre em Administração Pública

Orientador:

Conselheiro Mestre José, F. F. Tavares (Especialista) Diretor-Geral do Tribunal de Contas
de Portugal

Outubro 2019

Escola de Sociologia e Políticas Públicas
Departamento de Ciências Políticas e Políticas Pública

**Sistema de controlo interno na administração pública em São Tomé e Príncipe:
situação atual e contribuição para sua evolução**

Elisio de Barros do Espírito

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de
Mestre em Administração Pública

Orientador:

Conselheiro Mestre José, F. F. Tavares (Especialista) Diretor-Geral do Tribunal de Contas
de Portugal

Outubro 2019

DEDICATÓRIA

Dedico a minha dissertação à minha família pelo apoio prestado.

AGRADECIMENTOS

Findo este trabalho a minha gratidão vai, em primeiro lugar, para meus pais e para a minha esposa, que sempre me apoiaram ao longo de todo o meu percurso e me motivaram, continuamente, a não desistir.

O meu profundo agradecimento estende-se também:

Ao ISCTE-IUL - Instituto Universitário de Lisboa, pela criação do Mestrado em Administração Pública, e a todos professores pela partilha do conhecimento;

Ao Instituto de Cooperação das Línguas Portuguesas (Camões Instituto) que, por via do Ministério da Educação e Cultura, Ciência e Comunicação atribuiu esta bolsa de Mestrado;

Ao coordenador do Mestrado, Professor Doutor João Salis Gomes;

Ao orientador, Conselheiro Mestre José F. F. Tavares (Especialista) e Diretor-Geral do Tribunal de Contas de Portugal;

Agradeço ainda a Madival das Neves e Wanda da Costa pelo apoio e incentivos, e ao Geraldino Eugénia pela sua colaboração.

A todos, muito obrigado!

ÍNDICE

DEDICATÓRIA.....	i
AGRADECIMENTO	ii
ÍNDICE	iii
LISTA DE TABELAS.....	v
LISTAS DE FIGURAS.....	vi
GLOSSÁRIO DE SIGLAS	viii
RESUMO	xi
ABSTRACT.....	xii
INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO I – EVOLUÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, E MORDENIZAÇÃO ADMINSTRATIVAS E ENQUADRAMENTO DO SISTEMA DE CONTROLO INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM SÃO TOMÉ E PRINCIPE	5
1.1 Evolução da Administração Pública.....	5
1.2. Administração Pública e os modelos de gestão.....	5
1.2.1. Modelo burocrático.....	7
1.2.2. <i>O modelo de New Public Management</i>	9
1.2.3. O modelo de <i>New Public Service</i>	13
1.3 Modernização administrativa	20
1.4. Sistema de Controlo Interno na Administração Pública em São Tomé Príncipe	22
1.4.1. Importância do sistema de controlo interno.....	25
1.4.2. A implementação do sistema de controlo interno nas organizações públicas	25
1.4.3. Limitação do Sistema de Controlo Interno.....	27
1.5. Conceitos, objetivos e princípios de base de Controlo interno.....	28
1.5.1. Atividade de Controlo interno na Administração Pública.....	31
1.5.2. Componentes de controlo interno.....	32
1.6 Auditoria interno.....	37
1.6.1. Conceito, Função e objetivos da auditoria interna	37
1.6.2. Classificação de auditoria Interno	39
1.6.3. Auditoria financeira em São Tomé e Príncipe	41
CAPÍTULO II – CONTRIBUIÇÃO PARA EVOLUÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTROLO INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM SÃO TOMÉ E PRICIPE	43
2.1. São Tomé e Príncipe após 1975	43
2.2. Os órgãos em paralelos no Sistema de controlo interno na administração pública em STP	47
2.3. Contribuições das normas internacionais.....	53
2.4. Síntese análise da evolução	55
CAPÍTULO III – ESTUDO EMPÍRICO	59

3.1. Enquadramento e objetivos	59
3.2. Metodologia de recolha de dados e sua análise	59
3.2.1. Instrumentos de recolha de dados	60
3.2.2. Seleção, caracterização e processo de recolha da amostra	60
3.3. Resultado do inquérito	61
3.3.1 Análise e discussão dos resultados	64
CONCLUSÃO	82
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFIAS	84
FONTES LEGAIS	88
ANEXOS	90
Anexo 1. Modelo do Inquérito	90
CURRICULUM VETAE	101

LISTA DE TABELAS

Tabela 1.1. Comparação de modelos de Administração Pública.....	17
Tabela 2.1. Algumas legislações relevantes publicadas no Diário da República que envolve no processo do sistema de controlo interno na administração pública em S. Tomé e Príncipe	56

LISTAS DE FIGURAS

Figura 1.1. Componentes do controlo interno.....	33
Figura 3.1. Questão 1 Indique o seu Ministério pertencente ao trabalho?	61
Figura 3.2. Questão 3 Idade.....	61
Figura 3.3. Questão 4 Género.....	61
Figura 3.4. Questão 5 Habilitação literária.....	62
Figura 3.5. Questão 6 Cargos dirigentes.....	62
Figura 3.6. Questão 7 Quantos anos de serviço nesta instituição até a data atual?	62
Figura 3.7. Questão 8 Situação laboral	63
Figura 3.8. Questão 9 A sua instituição possui um sistema de controlo interno? Ex: controlo administrativo/financeiro, controlo para gestão de RH, controlo de revisão e análise, controlo operacional, controlo das instalação e equipamento.	63
Figura 3.9. Questão 9.1 Quais são os controlos que a sua instituição pratica?	64
Figura 3.10. Questão 9.2 Qual a regularidade com que são efetuadas as ações de SCI? ...	65
Figura 3.11. Questão 10 No seu entender o SCI é uma mais valia para a execução orçamental?	65
Figura 3.12. Questão 11 Como valoriza a contribuição do SCI para execução orçamental anual da entidade?	66
Figura 3.13. Questão 12 No seu entender, quais as razões que justificam a implementação de um SCI?	67
Figura 3.14. Questão 12.1 Qual é o grau de importância que lhe atribui para a implementação do SCI?	67
Figura 3.15. Questão 13 A entidade efetua auditorias internas?	68
Figura 3.16. Questão 14 Quais as áreas em que a entidade efetua CI?.....	69
Figura 3.17. Questão 14.1 Qual a importância que atribui a cada uma das áreas?	69
Figura 3.18. Questão 15 É elaborado relatório dos resultados nos procedimentos realizados pelo SCI?	70
Figura 3.19. Questão 16 Qual a relevância que atribui ao envio do relatório do SCI para: ...	70
Figura 3.20. Questão 16.1. As normas de controlo interno são divulgadas?:	71
Figura 3.21. Questão 16.3. Para quais das seguintes áreas a instituição possui a norma de procedimentos de CI específica?:	71
Figura 3.22. Questão 16.2. A instituição possui a norma de CI?	72
Figura 3.23. Questão 17 Existe na instituição um manual de procedimentos com referência e descrição dos processos de fluxogramas de gabinete financeiro?	72

Figura 3.24. Questão 18 Existe isolamento de função entre o(s) colaboradores e o restante do gabinete financeiro?	73
Figura 3.25. Questão 19 Existe isolamento de funções entre os colaboradores que operam a receita e os colaboradores que operam a despesa?	73
Figura 3.26. Questão 20 Está estabelecido um princípio de rotatividade de funções para os colaboradores do gabinete financeiro?	74
Figura 3.27 Questão 21 A instituição possui reconciliação bancária?.....	74
Figura 3.28. Questão 21.1. A instituição efetua a reconciliação bancária?	75
Figura 3.29. Questão 21.2. As reconciliações bancárias são verificadas por outros elementos distintos à sua realização?	75
Figura 3.30. Questão 23 A entidade possui contabilidade analítica?	76
Figura 3.31. Questão 24 A instituição possui plano de atividades?	76

GLOSSÁRIO DE SIGLAS

AI	Auditoria Interna
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
AP	Administração Pública
Art.º	Artigo
CAS	<i>Country Assistance Strategy</i>
CI	Controlo Interno
COSO	<i>Commission of Sponsoring Organizations of Treodway Commission</i>
Dec.	Decreto
DGO	Direção Geral dos Orçamentos
DGP	Direção de Contabilidade Pública
ECOMEX	Empresa de Comércio Externo
ECOMIM	Empresa de Comércio Interno
EFS	Entidade Fiscalizadora Superior
EMAE	Empresa de Água e Eletricidade
EMAG	Empresa de Artes Gráficas
EMAVE	Empresa Nacional Avícola
EMECINE	Empresa de Exploração Cinematográfico
EMOTEL	Empresa Hotelaria
EMPESCA	Empresa de Pesca
ENATEL	Empresa Nacional de Telecomunicações
ENCARN	Empresa de Transformação de Carne
ENCERA	Empresa de Cerâmica
ENCO	Empresa Estatal de Combustível e Óleos
ICS	<i>Internal Control System</i>

IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IGF	Inspeção Geral das Finanças
IGT	Inspeção Geral do Trabalho
IIA	<i>The Institute of Internal Auditors</i>
INESTP	Instituto Nacional de Estatística de São Tomé e Príncipe
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit Institution</i>
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>
ISA	<i>International Standard on Auditing</i>
OCAM	Organização das Comunidades Africana e Malgache
PIB	Produto Interno Bruto
SAFE	Sistema de Administração Financeira do Estado
SAS	<i>Statements on Auditing Standards</i>
SCI	Sistema de Controlo Interno
SEC	<i>Security and Exchange Commission</i>
SPA	Setor Público Administrativo
STP	São Tomé e Príncipe
TC	Tribunal de Contas
TRANSCOLMAR	Empresa Pública de Transportes Coletivos e Marítimos
WB	<i>Bretton Woods</i>

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo analisar o Sistema de Controlo Interno na Administração Pública, em São Tomé e Príncipe, e demonstrar a sua situação atual, bem como evidenciar a contribuição da sua evolução, como importante instrumento de gestão proporcional que serve de base para toda a atividade administrativa. O Sistema de Controlo Interno é um mecanismo bastante importante, quer no setor público quer no setor privado. É um sistema que viabiliza a fiabilidade de informações aos diversos utentes das entidades públicas de São Tomé e Príncipe: a Inspeção Geral das Finanças (IGF), a Inspeção Geral do Trabalho (IGT), o Tribunal de Conta (TC), a Direção de Contabilidade Pública (DCP), todos os trabalhadores destas entidades e o público em geral. Considerando no enquadramento legislativo São-tomense o Sistema de Controlo Interno (SCI) como uma ferramenta de gestão obrigatória, na execução de organismos de Administração Pública, interessa analisar a sua utilização e implementação. Aplicado na Administração Pública São-Tomense, este estudo baseia-se no questionário, por inquérito, sendo os seus resultados posteriormente analisados pelo recurso à ferramenta do *Microsoft Excel* e *Statistical Package for Social Sciences* (SPSS). Pela análise à resposta obtida no inquérito por questionário, dado a sua obrigatoriedade, verifica-se que 90% dos organismos públicos possui um Sistema de Controlo Interno (SCI), contribuindo, desta forma, para a fiabilidade de informações, acesso de melhores controlos e operações mais eficientes, sobretudo nos organismos públicos com autonomias administrativa e financeira. Assim, o presente trabalho de investigação demonstra que o Sistema de Controlo Interno (SCI) ainda não está implementado por todos os organismos da Administração Pública, apesar de todos lhe reconhecerem vantagens e méritos.

Palavras Chaves: Administração Pública; Sistema de Controlo Interno; Controlo Interno; Auditoria interna; São Tomé e Príncipe.

ABSTRACT

The Internal Control System is a very important mechanism both in the public sector and in the private sector. Internal Control System facilitates the reliability of information in the public entities of São Tomé and Príncipe, to the various users of the same: the General Inspection of Finance (IGF), the General Inspection of Labor (IGT), the Court of Audit), the Public Accounting Department (PDD), all employees of the entities and the general public. The Internal Control System (ICS) is a mandatory management tool in the São Toméan legislative framework, which is exercised under the authority of Public Administration bodies. It is therefore important to analyze its use and implementation. The present study aims to analyze the Internal Control System in Public Administration in São Tomé and Príncipe and to demonstrate its current situation, as well as to highlight the contribution to its evolution as an important proportional management tool, which serves as the basis for all Administrative activity. The present study applied in the São Tomé Public Administration, based on the survey questionnaire, and its results were later analyzed in the Microsoft Excel tool resource. By analyzing the response obtained in the questionnaire survey, it was verified that 90% of Public bodies have an Internal Control System (ICS), thus contributing to the reliability of information, access to better controls of public affairs and more efficient operations, under all circumstances in public bodies with administrative and financial autonomy. In this way, the present investigation shows that the Internal Control System (ICS) is not yet implemented by all the agencies of the Public administration, although all of them recognize advantages and merits.

Keywords: Public Administration; Internal Control System; Internal Control; Internal audit; S. Tome and Principe.

INTRODUÇÃO

Na sociedade atual, a conjuntura em que se configura a administração pública é profundamente estigmatizada pela ausência de recursos e por uma exigência cada vez mais ampla da sociedade, refletindo, nos administradores públicos, uma elevada preocupação relacionada com os aspetos que tangem a existência de um controlo mais eficiente nas entidades, cuja administração é de sua responsabilidade.

Portanto, toda a atividade de gestão exige, para a sua eficiência e eficácia, um bom sistema de controlo interno, podendo mesmo considerar-se indissociáveis os sistemas de gestão e de controlo. Na verdade, quaisquer órgãos gestores devem dispor, permanentemente, de elementos sobre a forma como as respetivas organizações funcionam, nomeadamente, quanto aos aspetos da legalidade, da economia, da eficácia e da eficiência. (Tavares, 2004:7-8).

O Sistema de Controlo Interno (SCI) revela-se uma ferramenta de gestão essencial para qualquer organização, ficando assegurado o respeito pela legalidade, o cumprimento de critérios de economia, eficácia e eficiência, permitindo aos diversos patamares hierárquicos da organização ter confiança nos procedimentos e processos desenvolvidos pelos seus colaboradores, possibilitando, sempre que necessário, a implementação de medidas corretivas e de ajuste nos diversos estágios da ação, assegurando a qualidade, a fiabilidade, e a *accountability* da informação (Tavares, 1996:13).

Internacionalmente, O *National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, posteriormente convertida no *Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission* (COSO), é uma organização privada criada nos Estado Unidos da América com o objetivo de prever e evitar fraudes nos relatos financeiros. Para tal, teve como primeiro objetivo de estudo o CI das empresas, elaborando diversos documentos sobre esta temática.

Outros organismos têm demonstrado preocupação relativamente a essa temática, produzindo também diversos documentos, abordando o tema do SCI como uma parte integrante da auditoria interna que, por sua vez, constitui um aspeto comum entre as várias publicações do assunto. Esta situação espelha-se, também, na literatura internacional, onde o CI e o SCI são abordados num capítulo ou tópico sobre o tema Auditoria Interna.

São Tomé e Príncipe é um pequeno país com um número reduzido de entidades públicas, com uma conjuntura passada, sobretudo em regime de partido único, que pouca atenção atribuiu ao Sistema de Controlo Interno na Administração Pública. No entanto, apresenta

potencialidades, riquezas naturais, que permitem considerar que criando condições favoráveis na administração pública, designadamente aos níveis do cumprimento das leis, capacitação dos recursos humanos, qualificados para a função e meios técnicos, poderá facilitar a boa implementação do sistema de Controlo Interno na Administração Pública e consequente desenvolvimento do país.

Neste contexto, com a presente dissertação, ambiciona-se conhecer o nível de desenvolvimento do SCI, praticado na Administração Pública em São Tomé e Príncipe. Paralelamente a este conhecimento e criteriosamente, identificam-se as entidades públicas para recolha de dados, usando como metodologia o inquérito por questionário, a fim de se entender o grau de perceção dessas instituições, quanto ao interesse de submeterem as suas demonstrações de implementação e utilização do SCI.

O motivo de se selecionar um inquérito por questionário nas entidades públicas, entre outros, surge pela conceção da situação atual e expectativa futura no que respeita à evolução do Sistema de Controlo Interno na Administração Pública, em São Tomé e Príncipe.

Considera-se que a obrigatoriedade do SCI na AP em STP contribuirá, desta forma, para a fiabilidade das informações administrativa e financeira, acesso de melhores controlos e operações mais eficientes, sobretudo nas empresas públicas com autonomia administrativa e financeira.

Contudo, formula-se uma pergunta de partida, “A situação atual do Sistema de Controlo Interno na Administração Pública, em São Tomé e Príncipe, apresenta características que permitem perspetivar uma evolução no futuro?”

Pensa-se, pois, até ao fim desta investigação, poder dar-se resposta à questão de partida e/ou sugerir melhorias.

Com vista ao cumprimento dos objetivos expostos, em termos de organização da presente dissertação, está estruturada em três capítulos.

O primeiro capítulo versa sobre a evolução da administração pública, bem como, sobre os modelos de organização pública e modernização administrativa. Notam-se os paradigmas burocráticos (Administração Pública clássica), gestor ou managerial, (*New Public Management*) e modelo da governação em rede ou gerencial pública (*New Public Service*). Aborda-se o conceito do Sistema de Controlo Interno na Administração Pública, em São Tomé e Príncipe, as suas limitações, e a importância da sua implementação nas organizações públicas. No mesmo capítulo, examinam-se outros conceitos, objetivos, princípios, componentes e limi-

tações do controlo interno. Por fim, são objeto de análise as funções, os objetivos e as classificações de auditoria interna e auditoria financeira em STP, para bem compreender a sua implementação e a sua utilização.

No segundo capítulo, evidencia-se o contributo evolutivo deste Sistema, após ser inserida uma breve caracterização político-económica de São Tomé e Príncipe. Igualmente, no segundo capítulo, apresenta-se uma análise sintética da evolução, perspetivando a sua evolução nos órgãos que funcionam em paralelo no sistema do controlo interno na administração pública em São Tomé e Príncipe. No mesmo capítulo apresentam-se as contribuições das normas internacionais.

O terceiro capítulo destina-se ao enquadramento objetivo da metodologia que inclui recolha de dados, análise e resultados, situação real e atual do sistema do controlo interno na administração pública, em São Tomé e Príncipe. Finalmente, apresentam-se as principais conclusões de toda a investigação realizada, assim como o contributo para o desenvolvimento do sistema do controlo interno, em São Tomé e Príncipe.

CAPÍTULO I – EVOLUÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, E MODERNIZAÇÃO ADMINISTRATIVAS E ENQUADRAMENTO DO SISTEMA DE CONTROLO INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE

Neste capítulo, desenvolve-se o enquadramento teórico da evolução da Administração Pública, bem como os modelos de organização e modernização administrativas. Sendo que o mesmo abordamos conceito do sistema de controlo interno na administração pública em São Tomé e Príncipe, suas limitações, importância e sua implementação nas organizações públicas. No mesmo capítulo abordamos também conceitos, objetivos, princípios, componentes e limitações do controlo interno. Por fim, as funções, objetivos e classificação de auditoria interna e auditoria financeira em STP.

1.1. Evolução da Administração Pública

O contexto histórico da evolução da administração pública envolve as reformas administrativas associadas e dependentes das próprias reformas do Estado. Certamente que o objetivo de direcionar esta administração para o serviço do cidadão é uma tarefa necessária e democrática. Contudo, a democratização da administração não se limita à simplificação dos procedimentos e ao aumento da eficácia, porque estas dimensões são de vital importância (Mozzicafreddo Juan, 2001:149).

A atividade da administração pública está presente nos vários tipos de Estado ao longo da história da sua evolução. Freitas do Amaral (1998) refere que, desde as Cidades-Estado da Grécia antiga até a modernidade, há de falar-se em administração pública, mesmo em períodos de extrema fragmentação do poder político, como é o caso do sistema feudal e senhorial da Idade Média. Nos vários contextos em que está inserida, a sua evolução está naturalmente relacionada com a forma de Estado e de regime político adotados, pelo que não se configura adequado referir esta evolução como sendo de sentido linear, uma vez que é permeada por avanços e retrocessos (Freitas do Amaral, 1998:52).

Para Tavares (1996), a administração pública, em toda a sua dimensão e complexidade, só é possível quando são conhecidas as suas origens e evolução. Considera o autor que “não é possível analisar correta e globalmente a administração pública no presente e perspetivá-la em tempos futuros se não formos pelos ensinamentos que a história nos fornece” (Tavares, 1996:30).

1.2. Administração Pública e os modelos de gestão

A evolução da Administração Pública está diretamente interligada à evolução das diversas fases que a compõem. As transformações da estrutura do Estado que têm vindo a ser praticadas na sociedade, alteraram a estrutura organizativa da Administração Pública.

Com efeito, as iniciativas das reformas foram desenvolvidas mais em termos objetivos do que em termos programáticos, incidindo, contudo, nas circunstâncias políticas e no meio cultural e social. As diversidades de poderes existentes, bem como as influências dos grupos em que a Administração Pública se encontra inserida, não permitem a efetivação de ideias que estejam separadas do meio e da própria realidade. Contudo, Mozzicafreddo (2001) reforça que “em termos de reflexão, justifica alguma diferenciação analítica entre os modelos e, sobretudo, a sua contextualização por forma a compreender mais adequadamente as implicações de algumas das proposições da reforma da administração”. Com isso, é possível identificar-se os três grandes modelos de Estado, que estão associados aos diferentes tipos de modelos da Administração Pública (Mozzicafreddo, 2001:19).

O primeiro modelo corresponde ao desenvolvimento do Estado Liberal, que vigorou nos finais do século XIX e o início do século XX, influenciado pelas ideias liberais, que reduziu ao mínimo a sua intervenção na vida económica e social. Dito de outro modo, é o Estado não interventor. Neste tipo de modelo neutro da Administração Pública, que se limita à execução das políticas, de acordo com as regras de gestão, cabe aos políticos a decisão e a formulação dessas mesmas políticas (Rocha, 2001:14 - 18). O segundo modelo surge após a Segunda Guerra Mundial, com o desenvolvimento do *Welfare State*¹. Este modelo é caracterizado pela intervenção do Estado na vida económica e social. Por outras palavras, é o Estado interventor, que surge em consequência do aumento das funções do próprio Estado (Rocha, 2001:23). Com esse modelo, são introduzidos na Administração Pública os conceitos de valores, entre eles a proteção no plano social, a imparcialidade na avaliação do desempenho e a sua responsabilização, bem como a profissionalização e o poder dos funcionários, sendo a contratação feita de acordo com as competências das funções a desempenhar, concretizando os objetivos subjacentes à estrutura da administração pública (Mozzicafreddo, 2001:23).

Contudo, nas últimas décadas, este modelo, associado ao Estado Providência, tem sido objeto de ataques diretos por parte de profissionais. O modelo *New Public Management* (NPM) surge como a grande solução dos problemas existentes na Administração Pública. Parte-se do princípio de que a gestão privada é superior à gestão pública. Este modelo teve um impacto profundo na estrutura e cultura administrativas. A agenda das reformas foi remodelada através da introdução dos métodos do setor privado na Administração Pública (Araújo, 2000:43:46).

¹ Expressão em inglês que significa o Estado de bem-estar social (Estado Providência) que é um tipo de organização política e económica que coloca o Estado como agente da promoção (protetor e defensor) social e organizador da economia.

A agenda das reformas foi remodelada através da introdução dos métodos do setor privado na Administração Pública (Araujo, 2000, 43:46). Denhardt e Denhardt (2003:56) acrescentam que, “a administração pública tradicional [...] estava maioritariamente interessada na prestação direta dos serviços ou na regulação dos comportamentos individuais e corporativos”. Esta teoria foi reforçada pela influência das neoliberais e das teorias económicas, associadas a um contexto económico muito difícil, e que estiveram na origem deste novo modelo de Estado em rede *New Public Service*, ao qual se associa uma Administração Pública orientada pela racionalidade gestionária e pelos valores da eficiência, da economia e da eficácia (Rocha, 2001:23 - 24).

1.2.1. Modelo burocrático

A estrutura e o desenvolvimento da Administração Pública, de um ponto de vista mais científico, correspondeu após Wilson² (1887) à aplicação e desenvolvimento do modelo burocrático. Pretendia-se maior cientificidade nos procedimentos, mais neutralidade e independência (política) e procedimentos mais standardizados, implementados por funcionários de carreira profissionalizados (Rocha, 2009). Um dos principais objetivos do modelo visava garantir a separação entre a propriedade (política) e administração e, assim, diminuir a arbitrariedade política na persecução do interesse público (Rosenbloom, 2008). Acreditava-se ser possível autonomizar a administração da política e regular o seu funcionamento através da operacionalização dos seguintes princípios e características (Bilhim, 2001; Rocha, 2009): Organização fundada em normas e procedimentos escritos (racionais, legais e exaustivos); hierarquia da autoridade; impessoalidade das relações; caráter formal das comunicações; separação entre propriedade e administração; recrutamento baseado no mérito, através de concursos públicos; profissionalização dos funcionários; caráter racional e divisão do trabalho; rotina e procedimentos standardizados. Os mesmos autores referem que o modelo é concebido para se ajustar aos contextos previsíveis da altura, standardizando procedimentos e regras de funcionamento.

A administração burocrática assenta numa forte e coesa estrutura hierárquica, verificando-se no planeamento uma elevada regulamentação do trabalho a realizar por forma a evitar o caos e a uniformizar o desempenho. Existe uma autoridade formal assente num conjunto de regras impessoais que coordena os esforços (Hood, 1995; 93:95). Tendencialmente, acredita-

² Woodrow Wilson (1856 -1924), Presidente dos Estados Unidos de 1913 -1921 e líder do Movimento Progressista, foi um forte apoiante da reforma do serviço público nos anos de 1880. Foi considerado o fundador de uma nova forma de olhar a Administração Pública. Defendia que a Administração Pública devia ser entendida como uma forma de “negócio”.

se na capacidade da estrutura criada para suportar e responder às solicitações do meio ambiente externo. No caso de falha, a responsabilidade recai no fator humano porque, de algum modo, teve um comportamento desviante daquilo que estava previsto e não seguiu o que estava planejado. O problema é que esta reflexão de gerir só pode ser sustentada num ambiente estável. O controlo é exercido por entidades internas à Administração Pública, que fazem a sua avaliação através da verificação da conformidade do desempenho com o previsto e formalizado. Daí compreender-se a atenção e a preocupação com o cumprimento das normas, bem como a necessidade de segui-las em detrimento da eficiência final (*output*) (Hood, 1995; 95:98).

A Administração Pública clássica é caracterizada por um conjunto específico de atributos comuns do modelo político-legal (Pitschas, 1993). Para o autor, este modelo facilita a coordenação das atividades através da unidade de comando, assegura a uniformidade e o controlo jurídico, considerando o modelo burocrático instituído no procedimento administrativo e da organização das estruturas internas. Desta feita, aumenta a eficiência e a produtividade na Administração Pública, pela elevada especialização funcional e, também, a garantia do tratamento imparcial e de julgamento, isto é, o objetivo esperado por todos os cidadãos.

A burocracia procurava materializar-se num sistema de administração, baseado na execução contínua e especializada de atividades e tarefas, asseguradas por profissionais formalmente qualificados e certificados para o exercício de funções públicas específicas. A aplicação destes princípios deu origem à emergência de um modelo de organização impessoal e racional, o que assegurou que, perante a mesma situação, surgisse sempre o mesmo tipo de resposta, ou seja, constituiu a garantia da igualdade de tratamento. A grande atratividade da burocracia para o Estado providência residiu, precisamente, nesta promessa de ser social, política e pessoalmente neutra (Clarke; Newman, 1997).

A burocracia profissional, que não era apenas dominante nas diferentes sociedades desenvolvidas, mas que reunia, igualmente, um consenso generalizado em seu redor, começa a ser fortemente questionada e claramente posta em causa a partir da década de 70 do século passado. Estas tendências iniciais agravam-se a partir de 1980 e 1990, assistindo-se, então, ao que pode ser considerado um “verdadeiro ataque” ao modelo dominante de Estado Providência, e que induz Hughes (2003) a afirmar que este período assistiu a mudanças mais profundas no setor público do que qualquer outro período do séc. XX (Hughes, 2003).

À semelhança de Hughes, Giauque (2003) caracteriza as organizações burocráticas do setor público em três dimensões:

- 1) O caráter político, uma vez que as organizações públicas estão muito ligadas às hierarquias da autoridade política dos governos (ao nível central, regional e local), enquanto os governos procuram ganhar votos, os gestores das organizações centram-se em influenciar o poder político, em obter bons orçamentos;
- 2) O caráter da legalidade das organizações públicas, desta dimensão, refere-se a inúmeras normas e procedimentos formais que, por via da normalização legal, controla o comportamento dos atores envolvidos (políticos e tecnocratas), tratando-se de uma das mais importantes características do modelo burocrático do setor público, tendo por base os direitos fundamentais da constituição e a ética da razão de ser da Administração Pública.
- 3) Na dimensão da legalidade, a Administração Pública tem aqui uma dupla subordinação. Se por um lado, as organizações públicas dependem em larga medida das relações com as autoridades políticas (subordinação política), por outro lado a Administração Pública deve estar ao serviço dos cidadãos, envolvendo as entidades, comunidade e grupos de interesses no sentido de procurar a noção do interesse público (subordinação do princípio da legalidade e do Estado democrático de direito) e a cultura própria do setor público que, muitas vezes, resulta do cruzamento das dimensões da política e da legalidade. Está associada à natureza especial da missão do serviço público, onde os critérios sociais e democráticos se conjugam no sentido da satisfação de necessidades coletivas, individualmente sentidas (Hughes, 2003; Giaunque 2003).

A eficácia deste modelo está, contudo, ligada à natureza das tarefas públicas e das funções administrativas. Durante o século XX, numa época em que foi relevante a manutenção da lei, da ordem pública e da paz, este modelo foi essencial para a agregação de recursos dos Estados na construção de infraestruturas para o desenvolvimento tecnológico, económico e da segurança social. No entanto, com o desenvolvimento do Estado Providência, cresceu igualmente o abandono do interesse dos administrados, devido ao poder crescente da burocracia. Requisitos de maior flexibilidade na utilização dos recursos públicos deram origem à procura de novos modelos de organização, como sendo o da administração pública. Contudo, o primado da lei e da obediência às regras e a uma hierarquia continua a ser um elemento fundamental da Administração Pública atual (Pitschas, 2003; 41:42).

1.2.2. O modelo de *New Public Management*

Com o alargamento das funções do Estado a áreas mais complexas, nomeadamente às áreas sociais, e com o advento da globalização e das novas tecnologias, o contexto no qual o modelo burocrático se vai desenvolver deixa de ser previsível e a mudança passa a ser uma

constante, desfavorecendo modelos organizacionais administrativos assentes em procedimentos rígidos e estandardizados, como era o caso das organizações e estruturas burocráticas. Se o contexto se altera com frequência e, conseqüentemente, deixam de ser previsíveis as normas e procedimentos que haviam sido definidos para esse mesmo contexto, deixam igualmente de fazer sentido as chamadas “disfunções burocráticas”. Esta foi uma das principais críticas ao modelo burocrático, fundamentando-se na incapacidade de um rápido reajustamento das rotinas e procedimentos estandardizados, sempre que o contexto muda.

No início do século XXI, as constantes pressões dos cidadãos por um lado, e do contexto económico por outro, forçaram as administrações públicas a concentrarem-se na questão da prestação de serviços públicos às populações, com eficácia e eficiência. Essas práticas encontram como enquadramento teórico os princípios *New Public Management* (Hood, 1991; Peters, 1996; Clarke; Newman, 2000; Rocha 2009; Madureira, 2014:552), que desde 1980 vinham alvitando a aplicação dos dogmas da gestão privada ao sector público como a solução para a ineficiências da burocracia.

Este paradigma pressupõe a adoção ao sector público de métodos e metodologias implementadas e testadas no sector privado (Mozzicafreddo, 2001:19). A adoção da perspectiva gestionária, conhecida por *New Public Management* (NPM), como modelo inspirador da reforma administrativa, vem convertendo o Estado gestor. Isto não significa que o Estado tenha abandonado as políticas sociais, pelo contrário, passou a exercer maior controlo de eficiência. Deste modo, enquanto o *New Public Management*, baseado nas orientações gestionárias das organizações privadas, resulta das orientações práticas e, de alguma maneira, programáticas, que esta corrente encontra nas formas de gestão empresarial, pensadas como transponíveis, para bem da eficiência e economia de custos coletivos nas organizações públicas (Mozzicafreddo, 2001;19:24).

A Teoria do *New Public Management*³ surge como forma de aglutinar o conjunto das iniciativas que têm como base a lógica governativa que aproxima o sector público do sector privado, passando a utilizar os mesmos métodos de gestão típica do sector privado, de acordo com o lema, “*run a government like a business*” (Denhardt e Dnhardt, 2000:550).

O NPM reverteu o crescimento do governo em termos de gastos públicos e pessoal, a mudança em direção à privatização e longe das instituições governamentais centrais, com

³ Teve origem no Reino Unido com a vitória do Partido Conservador, liderado por Margaret Thatcher, e na eleição do candidato republicano, Ronald Reagan, para Presidente dos Estados Unidos da América.

ênfase renovada na "subsidiariedade" na prestação de serviços; desenvolvimento de autoformação, particularmente em tecnologia da informação; produção e distribuição de serviços públicos; desenvolvimento de uma agenda mais internacional, cada vez mais focada em questões gerais de gestão pública, desenho de políticas e estilos de decisão e cooperação intergovernamental, além da antiga tradição de especializações individuais na administração (Hood, 1991:3)

Henderson (2005) refere que, às vezes, é confundida a Nova Administração Pública, com as gerações mais jovens da década de 60 do século passado e a alternativa dos anos 70 ao tradicionalismo. A Nova Gestão Pública tem características muito diferentes, enraizadas na competitividade do setor privado, empreendedorismo e satisfação do cliente. A Nova Gestão Pública tem o seu aspeto pessoal como uma reconceptualização normativa, composta por vários componentes interrelacionados: (I) o governo deve fornecer serviços de qualidade avaliados pelos cidadãos; (II) a autonomia dos funcionários públicos, em particular dos controles das agências centrais, deve ser aumentada; (III) a avaliação e as recompensas devem basear-se na adequação das metas de desempenho; (IV) os recursos humanos e tecnológicos necessários devem estar disponíveis para os funcionários; (V) o valor da concorrência deve ser apreciado, e uma atitude de mente aberta em relação à provisão de serviços privados e não públicos deve ser mantida (Henderson, 2005; 271 - 272).

O *New Public Management* vem introduzir na Administração Pública questões que até aí eram negligenciadas, nomeadamente, uma preocupação com a estrutura organizacional, com o papel dos funcionários nessa estrutura e o que o cidadão detém, enquanto "investidor" na máquina administrativa e, ao mesmo tempo, controlador da sua qualidade. O indivíduo toma consciência de que o seu papel não cessa na sua qualidade de cidadão, mas complementa-se com a de contribuinte e cliente da Administração Pública. A *New Public Management* vem dar ênfase à figura do cliente público que até aí não tinha sido considerada com a importância devida. Essas reformas e a descentralização associada ao próprio setor público tendem a afastar o poder do centro do governo e, aparentemente, minimizar o controlo que os políticos têm (B. G. Peters, 2011). Este modelo de gestão é uma abordagem para a organização e gestão do governo, defendendo o uso de métodos de mercado e empresas privadas para a alocação de bens e serviços públicos (Martins, 2017).

Por sua vez, Mozzicafreddo sublinha que o NPM resulta das orientações práticas e programáticas oriundas da gestão empresarial, pensadas como transponíveis para as organizações públicas, para aumentar a eficácia, a eficiência e a economia de custos coletivos. Este modelo de gestão procura alterar o conceito de hierarquia definido pelo modelo de organização profissional, defendendo as organizações mais pequenas e autónomas com liderança

limitada. Neste modelo, os políticos devem deixar a administração para os gestores e desempenhar o papel de intérpretes da opinião pública, definindo os objetivos e fazendo as escolhas no que respeita aos orçamentos disponíveis. Um bom sistema nesta gestão é dar aos gestores a liberdade de gerir, tendo como base a gestão por objetivos e por sistemas de avaliação de desempenho, acordados entre o Estado e os gestores. Mais do que o controlo político direto, há assim, para além dos elogios às regras da gestão privada, uma redefinição dos papéis do político e do gestor público (Mozzicafreddo, 2001;24:25).

No entanto, a grande meta do *New Public Management* está na avaliação dos métodos de gestão das organizações privadas e na adaptação de métodos e metodologias que podem ajudar a Administração Pública a tornar-se mais eficaz e eficiente. O conceito do “*New Public Management*”, aparecido em meados da década de oitenta do século XX, não significa o aparecimento de ideias novas, mas unicamente que se procura substituir a gestão pública tradicional por processos e técnicas de gestão empresarial (Rocha, 2001:51).

A adaptação de métodos de gestão privada ao setor público não significa a adaptação ‘cega’ de medidas e formas de trabalho. O gestor público não pode considerar que o seu papel é igual ao do gestor privado, mas sim, análogo. A conjuntura de trabalho, a organização e funcionamento das instituições públicas e privadas, é claramente diferente, e o objetivo final de ambas, distinta. Enquanto na segunda se desenvolve a atividade com o objetivo final do lucro, na primeira, a meta a atingir é de satisfazer as necessidades coletivas da população. Com efeito, prolifera a ideia de considerar o setor público como inferior ao setor privado e como negação do “mercado”. Na verdade, ambos apresentam vícios e virtudes, estando de igual forma o mercado longe de ser autónomo e eficiente, ainda que seja sempre mais eficiente e difícil controlar o setor público pelas suas características que o enformam (Mozzicafreddo, 2001:147; Pitschas, 2003:39).

É de salientar que importar gestores do setor privado não funciona. Gerir serviços públicos não é a mesma coisa que manufacturar/conceber produtos, comandar tropas ou gerir um supermercado. (Pitschas, 2003:44) considera que a gestão empresarial pode promover redistribuições injustas e arbitrárias, bem como ameaçar os valores culturais do serviço público, defendendo que a igualdade na liberdade pode ser decisiva para estabelecer a legitimidade do governo. Na visão de Doherty, (2002:26), os gestores públicos podem aprender como aumentar a performance das suas organizações e, ainda, aprender com os seus congéneres privados e adaptar as medidas e as metodologias que considerem mais adequadas ao setor público.

Verifica-se, ainda, que o sector privado pode livremente deixar de fornecer um determinado bem ou serviço. No entanto, um organismo público não poderia deixar de o fornecer

por sua própria iniciativa e vontade, pois tem sempre que ter em conta a estrutura política e o impacto do mesmo serviço na sociedade (Giauque, 2003:569). Contudo, os serviços públicos devem sempre cumprir o mesmo critério que os serviços privados, isto é, o da exigência da qualidade na prestação dos serviços, uma vez que, conforme refere Giauque (2003:571),” [...]as organizações públicas são obrigadas a legitimar as suas atividades de dois modos: a legitimação primária diz respeito à conformidade com as leis e regulamentos do Estado; a legitimação secundária respeito eficiência com a qual os produtos e serviços administrativos são produzidos”.

Neste caso, as críticas ao *New Public Management* começam a fazer-se sentir. Na generalidade, muitos estudos expressam preocupação na implicação deste modelo na administração pública (Denhardt e Denhardt 2003:22). Gualmini sistematiza algumas dessas críticas: a ênfase colocada na eficiência foi considerada uma ameaças à responsabilidade dos funcionários públicos; a convergência para um objetivo comum não é compatível com as especificidades nacionais; a avaliação qualificativa dos desempenhos tem encontrado sérios obstáculos que tornam ineficaz a ação dos funcionários públicos (Gualmini, 2008:77).

1.2.3. O modelo de *New Public Service*

Como foi afirmado anteriormente, o papel do Estado está em mudança. Já não basta apenas ser eficiente ou fomentar a produtividade e a qualidade de prestação dos serviços públicos por privados, porque o cidadão procura maior protagonismo na definição das políticas públicas e no estabelecimento dos objetivos a alcançar, o que resulta num fracionamento e na distribuição da responsabilidade do desenvolvimento de políticas públicas pela sociedade. Assim, surgem os planos de políticas públicas com maior participação dos diferentes grupos interessados, desde as empresas privadas, aos cidadãos organizados em grupos (de interesses ou não) e à administração pública (Carapeto; Fonseca, 2005). A legitimidade da administração pública, seja pela legalidade, consagrada pela delegação, ou pelo poder eleito democraticamente, tende a ser insuficiente. Subsiste a necessidade de implementar a descentralização de interesses políticos e promover a interação e o envolvimento dos cidadãos, sendo esta a linha de orientação da teoria do *New Public Service* (NPS), apresentada por Denhardt e Denhardt em 2000 e confirmada em 2003.

A dimensão analítica refere-se aos processos e à dinâmica que correspondem ao conjunto complexo de interações com os membros das instituições ou grupos de interesses (Gomes, 2003). Por conseguinte, confere à governação em rede a capacidade de comprometer a liderança moral dos atores e partilhar consensos para melhorar as estruturas institucionais

e os métodos com vista a desenvolver soluções para as ameaças coletivas, onde a inovação pode vir a tornar-se no novo paradigma do *New Public Service* (Catalá, 2005).

O *New Public Service* encara o interesse público como dominante, estando acima de tudo e resultando do diálogo entre atores e redes, com interesses em alguns casos concorrentes, noutros opostos e ainda noutros sobrepostos (Denhardt; Denhardt, 2003:121), onde a definição da cidadania tem o seu foco nos direitos e obrigações definidas pelo sistema legal (Bilhim, 2008).

Após a sedimentação da cultura gerencial na Administração Pública, algumas questões são levantadas sobre a relação entre eficiência e justiça, entre a flexibilidade de gestão e cidadania, entre interesse geral e administração ao serviço das pessoas (Mozzicafreddo, 2001: 2). As ideias de Denhardt e Denhardt (2003) condensam-se num modelo teórico de Administração Pública chamado *New Public Service*, que reforça a necessidade de visualização daqueles que usufruirão dos serviços públicos como cidadãos, em resposta à visão empresarial de consumidores imprimida nas reformas gerenciais mais radicais.

O modelo *New Public Service* foi inicialmente apresentado por (Denhardt; Denhardt, 2003), que defendem os fundamentos desse modelo: a) servir cidadãos, não consumidores; b) visar o interesse público; c) valorizar a cidadania em detrimento do empreendedorismo; d) pensar estrategicamente, agir democraticamente; e) reconhecer que *accountability* não é simples; f) servir em vez de navegar (em resposta ao movimento Reinventando o Governo, que defende que a Administração Pública deve navegar e não remar. Ver Osborne e Gaebler (1994); g) valorizar pessoas, não apenas a produtividade.

O *New Public Service* é um modelo com uma configuração sistémica de organização cooperativa e funciona em rede. Contrariamente aos outros modelos, neste, a estrutura assenta na colaboração, onde os interlocutores válidos da sociedade, na tomada de decisão, são tidos em consideração. Deste modo, em sede de governação enquanto governança, sob o império de mercado, a formulação do interesse público é produto do desempenho de múltiplos atores, públicos e privados (imperativo democrático) que corporizam interesses e os materializam em coligações pertinentes e evolutivas (imperativo gestor), permitindo que as soluções para os diferentes problemas sejam encontradas e mesmo levadas à prática, com a participação direta daqueles a quem diz respeito (Gomes, et. al, 2007:44); (Gandu, 2012:28). A ideia de proximidade com os cidadãos e a preocupação com a qualidade dos serviços, iniciativas que assentam no conceito de participação dos cidadãos, enquanto modelo de reforma da administração é, independentemente da sua avaliação concreta, difundida quase por igual em todas as sociedades europeias, como uma forma de tornar a administração mais próxima e transparente para com as pessoas (Mozzicafreddo, 2001:17).

O *New Public Service* estrutura-se em sete princípios a seguir expostos (Denhardt; Denhardt 2000, 553 - 556):

- I. Servir, em vez de dirigir. Um papel cada vez mais importante do servidor público é ajudar os cidadãos a articular e atender aos seus interesses compartilhados, em vez de tentar controlar ou orientar a sociedade em novas direções;
- II. O interesse público é o objetivo, não o subproduto. Os administradores públicos devem contribuir para a construção de uma noção coletiva e compartilhada de interesse público. O objetivo não é oferecer soluções rápidas orientadas por escolhas individuais. Em vez disso, é a criação de interesses compartilhados e responsabilidade compartilhada;
- III. Pensar estrategicamente, agir de forma democrática. As políticas e os programas que atendem às necessidades públicas podem ser alcançados de forma mais eficaz e responsável através de esforços coletivos e processos colaborativos;
- IV. Servir cidadãos, não clientes. O interesse público resulta de um diálogo sobre valores compartilhados, e não a agregação de interesses individuais. Portanto, os servidores públicos não respondem apenas às demandas de "clientes", mas concentram-se na construção de relações de confiança e colaboração com e entre os cidadãos;
- V. A responsabilidade não é simples. Os funcionários públicos devem estar atentos a mais do que o mercado; eles também devem atender ao direito estatutário e constitucional, valores comunitários, normas políticas, padrões profissionais e interesses do cidadão;
- VI. Valorizar as pessoas, não apenas a produtividade. As organizações públicas e as redes em que participam são mais propensas a ter sucesso a longo prazo se forem operadas através de processos de colaboração e liderança compartilhada com base no respeito por todas as pessoas;
- VII. Valorizar a cidadania e o serviço público acima do empreendedorismo. O interesse público é melhor avançado por servidores públicos e cidadãos empenhados em fazer contribuições significativas para a sociedade, e não por gerentes empreendedores que atuam como se o dinheiro público fosse próprio.

O *New Public Service* reconhece que aqueles que interagem com o governo não são simplesmente clientes, mas sobretudo cidadãos. Mesmo sentado a uma mesa o funcionário da linha de frente pode ajudar alguém, e serve simultaneamente o público, garantindo que o processo considere os requisitos legais. A complexidade das interações do governo com os

cidadãos e o público marca todos os esforços para melhorar a qualidade do serviço no governo. Certamente, não há dúvida de que as agências governamentais devem esforçar-se para oferecer o melhor serviço de qualidade possível, dentro dos limites do direito e da responsabilidade e, de facto, muitas agências estão fazendo isso (Denhardt; Denhardt, 2007:61).

Tabela 1.1. Comparação de modelos de Administração Pública

	Old Public Administration	New Public Management	New Public Service
Primary theoretical and epistemological foundations	Political theory, social and political commentary augmented by naive social science	Economic theory, more sophisticated dialogue on positivista social	Democratic theory, varied approachesbro knowledge including positive, interpretive critical and postmodern
Prevailing rationality rationality and associated models of human behavior	Synoptic rationality, “administrative man”	Technival economic ractionality, “economic man”, or the self interested decisio moker	Ststrategic rationality, multiple tests of rationality (political, economic, organizational)
To whom are public servants responsive?	Politically and expressed in law	Represents the aggregation of individual interests	Resulto f a dialogue about shared values
To whom are public servants responsive?	Cients and constituents	Customers	Citizens
Role of government	Rowing (designig and implementng policies facusingnon a single, politically defined objective)	Steering (acting os a catalyst to unleash market forces)	Servig (negotiating and brokering enterests among citizens and community groups, creating shared values)
Approach to accountability	Hierarchical-administratarars are responsible to democratically elected political leaders	Merket-driven-hle accu ulation of serf-interests will result in outcomes desired by broad groups of citizens (or customers)	Multifaceted-poblic servants must attend law, community values, political norms, professional standards, and citizen interests
Administrative discretion	Limited discretion allowed administrative officials	Wide latitude to meet entrepreneurial goals	Discretion needed but constrained and accountable

Assumed organizational structure	Bureaucratic organizations marked by top-down authority within agencies and control of regulation of clients	Decentralized public organizations with primary control remaining within the agency	Collaborative structures with leadership shared internally and externally
Assumed motivational basis of public servants and administrators	Pay and benefits, civil-service protections	Entrepreneur spirit, ideological desire to reduce size of government	Public service, desire to contribute to society.

Fonte: Adaptado segundo Denhardt e Denhardt (2000 :554).

1.3. Modernização Administrativa

A grande turbulência que caracteriza, atualmente, os mercados internacionais, torna crucial que as instituições públicas procurem encontrar modelos de governação que proporcionem o equilíbrio entre uma adaptação necessária às pressões externas e à manutenção da coesão e da eficácia do sistema organizacional. Desde várias décadas que uma incessante procura de adaptação do sistema organizacional tem sido tentada através da adesão a diferentes teorias de modernização administrativa, aparentemente sem resultados concludentes (Lopes; Rodrigues, 2010:99). Qualquer reforma sustentada na Administração Pública implica uma cadeia articulada e controlada de “choques externos”. As fontes de choque podem ser múltiplas e variadas: pressão dos cidadãos clientes, exigência competitiva do sistema económico, integração e articulação com administrações mais evoluídas, introdução de novas tecnologias e sistemas de informação e comunicação, são exemplos de indutores de desequilíbrios potencialmente virtuosos (Neves, 2001:8).

A autora Arminda Neves (2001) refere que o prestígio da Administração Pública e, sobretudo, para uma nova cultura do serviço público, assente em instrumentos modernos de gestão que garantam o adequado cumprimento da missão dos serviços, deverá ter em conta: (i) uma Administração Pública diferenciada, que sabe identificar os seus papéis através da definição da sua missão e dos objetivos para a prosseguir, que adota metodologias modernas para a gestão dos seus próprios serviços, para garantir uma adequada prestação, e que assegura a regulação que lhe compete; (ii) uma Administração Pública com recursos humanos qualificados, que aposta na formação contínua, na melhoria dos desempenhos e no seu reconhecimento explícito, que incentiva e apoia a inovação, que permeia quem se distingue; (iii) uma Administração Pública que garanta a qualidade dos serviços prestados, através da aplicação dos instrumentos adequados, no domínio da avaliação e da responsabilidade; (iv) uma Administração Pública democratizada, que presta contas, que assegura a transferência e a disponibilização da informação, designadamente através das novas tecnologias descentralizando-a, fornecendo-a tanto quanto possível em tempo real, aproximando-a do destinatário, relacionando-se personalizadamente com este (Neves, 2001:13).

Rodrigues e Lopes referem que, no caso português, desde meados dos anos 70 do século passado, vem-se assistindo sucessivamente a uma situação de ineficiência no funcionamento do sistema administrativo/técnico, acompanhada de uma profunda crise de confiança no serviço público, sobretudo motivada pela politização das suas estruturas. Esta situação parece levar os utentes a sentirem dificuldades no seu relacionamento com a administração e a uma desresponsabilização dos seus dirigentes e funcionários. Através de uma observação mais atenta, é possível constatar frequentes disfunções das organizações públicas, com um baixo nível de qualidade do serviço, um mau atendimento ao utente, uma grande

lentidão na resposta e o desperdício de recursos e, fundamentalmente, a ausência de comprometimento organizacional, por parte dos funcionários, acompanhada por uma escassa responsabilidade perante as necessidades dos cidadãos-clientes (Relatório, 1994; Rodrigues, 2008; Lopes; Rodrigues, 2010:100).

As intervenções para a modernização da Administração Pública passaram a ter preocupação de gestão (e não só preocupações de caráter puramente administrativo), fazendo do seu alvo a valores e de cultura em detrimento da simples modificação de procedimentos e de métodos, e seguindo uma via de abordagem radical seletiva (Côrte-Real, 1999; Madureira, 2004; Madureira, 2015:550). Os autores referem, ainda, que essas alterações legais acompanharam uma mudança de filosofia que deixava de encarar o cidadão comum apenas como um cumpridor de leis e obrigações, para passar a considerá-lo como um ser dotado de direitos, com poderes para exigir da administração serviços públicos que fossem prestados de forma eficiente, justa e transparente, (Ferraz, 2010; Madureira, 2014:51).

Para Mozzicafreddo (2001, 145:146), os grandes aspetos em que se perspetiva a reforma da Administração Pública e a questão da modernização dos serviços são os seguintes:

1. Simplificação Administrativa: aligeirar os procedimentos administrativos, acessibilidade, a qualidade dos serviços prestados e os prazos dos procedimentos;
2. Aumento da qualificação e da motivação dos agentes, informatização dos serviços e ordenação dos subsistemas da administração;
3. Mudanças na estrutura do poder e na estrutura organizativa, abrangendo, por um lado, a descentralização e delegação do poderes, a contratualização dos serviços e as transferências para o sector privado de serviços públicos e, por outro, a transição para uma estrutura organizativa que atribua especial importância à autonomia e responsabilização dos agentes da Administração Pública, bem como a instituição de gestão de projetos e agências independentes de regulação das atividades da sociedade;
4. Instituição de mecanismo de participação do cidadão na Administração Pública, no sentido de responder tanto à necessidade, por parte da administração, de uma maior proximidade com cidadão, como de adequar respostas administrativas à especificidade dos problemas que estes apresentam. Neste último aspeto, está em causa a capacidade de o cidadão influenciar quer o diagnóstico, a decisão e a aplicação das medidas administrativas, quer a necessidade de aprofundar o grau de democracia e de equidade social das medidas de administração e regulação da vida quotidiana.

1.4. Sistema de Controlo Interno na Administração Pública em São Tomé e Príncipe

O Sistema de Controlo Interno articula, de uma forma unida e coerente, todos os elementos que o compõem, tendo em vista a prossecução de certas finalidades ou interesses, sem prejuízo da natureza e das funções específicas de cada componente do sistema (Tavares 2004:3). Demonstra Tavares (2004) que a sua constituição corresponde a uma exigência e satisfaz uma necessidade de relevante interesse nacional, com benefícios evidentes. A saber:

- Maior cobertura do universo a controlar;
- Harmonização de metodologias e de procedimentos (sem prejuízo da natureza substancialmente distinta do controlo interno da Administração Pública e do controlo externo do Tribunal de Contas);
- Maior racionalidade do controlo, com a conseqüente redução do custo.

Para Gameiro, "Sistema de controlo interno" significa todas as políticas e procedimentos (controles internos), adotados pela gestão de uma entidade que contribua para a obtenção dos objetivos da gestão a assegurar, tanto quanto possível:

- ✓ A condução ordenada e eficiente do seu negócio (garantir a utilização económica e eficiente dos recursos e assegurar o cumprimento dos objetivos estabelecidos), incluindo a adesão às políticas da gestão;
- ✓ A salvaguarda de ativos;
- ✓ A prevenção e deteção de fraudes e erros;
- ✓ O rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, a confiança e a integridade da informação;
- ✓ O cumprimento das leis e regulamentos;
- ✓ A divulgação da cultura da organização.

O SCI é um relevante instrumento para a adequada atuação das entidades que compõem a Administração Pública São-Tomense, seja do poder Executivo, seja do Poder Legislativo ou Judiciário. Nestes dois últimos, e no que se refere à Administração Pública em São e Tomé e Príncipe, apenas no que alude aos seus atos de administração, com vista aos cumprimentos das exigências constitucionais, servindo como ferramenta fundamental na credibilidade da informação no setor público. Cabe ao sistema de controlo interno a verificação da legalidade dos atos e a conformação das condutas dos agentes aos princípios e leis que regem a Administração Pública e, entre outras obrigações, desenvolver instrumentos normativos e técnicas que irão beneficiar a boa condução das atividades públicas pelos agentes.

O Sistema de Administração Financeira do Estado em STP (SAFE), Lei n.º 3/2007⁴, vem estabelecer e harmonizar regras e procedimentos de programação, execução e controlo dos recursos públicos, de modo a permitir o seu uso eficaz e eficiente, bem como produzir a informação de forma integrada e atempada, concernente à administração financeira dos órgãos e instituições do Estado.

O SCI é entendido pelo IFAC como o plano de organização e métodos ou procedimentos, adotados pela administração de uma entidade, para auxiliar e atingir o objetivo de gestão, de assegurar a prática, a conduta metódica e eficiente dos seus negócios, incluindo a adesão às políticas da administração, a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de fraude e erros, a precisão e plenitude dos registos contabilísticos e a atempada preparação da informação financeira fidedigna.

Para alguns sistemas de controlo interno podem ser encontrados, tais como: controlos orçamentais, custos padrões, relatórios operacionais periódicos, análises estatísticas, programa de preparação de pessoal e auditoria interna. No sentido amplo, e de acordo com D'Avila e Oliveira (2002), os controlos podem servir tanto para a contabilidade como para a administração. Afere-se como Controlos Administrativos os que incluem, mas não se limitam, ao planeamento organizacional, nem aos procedimentos e registos que se referem a processos de decisão, ligados à autorização de transações pela administração. Essa autorização, sendo uma função de gestão, associada diretamente à responsabilidade de atingir objetivos da organização, deve ser o ponto inicial para estabelecer controlos sobre as transações.

- Controlos Contábeis: são compostos pelo plano organizacional. São procedimentos e registos que se referem à salvaguarda dos ativos e à veracidade dos registos financeiros. O sistema de controlo interno pode ser de natureza preventiva, detetiva e corretiva;
- a) Preventiva: atua como uma forma de prevenir a ocorrência dos problemas, exercendo o papel de uma espécie de guia para a execução do processo ou na definição das atribuições e responsabilidades inerentes.

⁴ Lei n.º 3/2007 designada pelo Sistema de Administração Financeira do Estado, sistema que estabelece e harmoniza regras e procedimento de programa, vem integrar os seguintes subsistemas: Subsistema de Contabilidade; Subsistema do Tesouro Público; Subsistema Orçamental; Subsistema do Património do Estado; Subsistema de Controlo Interno.

- b) Detetiva: deteta algum problema no processo, permitindo medidas tempestivas de correção.
- c) Corretiva: serve de base para detetar erros, desperdícios ou irregularidades, depois de as mesmas já ocorrerem, permitindo ações posteriores corretivas.

A utilidade do controlo interno, tanto detetiva quanto preventiva, torna-se evidente quando assegura a salvaguarda dos ativos da empresa e promove o bom desenvolvimento dos negócios. Além de protegerem os negócios, também defendem as pessoas que nela trabalham. O controlo interno, para ser prático, deve ser apropriado à dimensão da empresa e ao porte das operações, ser objetivo no que se pretende controlar e simples em sua aplicação. O sistema deve ser económico, levando sempre em conta a relação custo-benefício.

1.4.1. Importância do Sistema de Controlo Interno

O Sistema de Controlo interno é um instrumento de grande interesse e utilidade para qualquer organização. Atua, preventivamente, na deteção de irregularidades, sendo igualmente um auxiliar do controlo de gestão. Desfruta de um eficiente e eficaz sistema de controlo e significa proteger todo o património, prevenir e detetar fraude e erros, facilitando o trabalho da auditoria a que estão sujeitas as entidades pública e privadas, em particular e no caso presente, a administração pública. Tratando-se de um controlo levado a cabo pela própria entidade, permite ainda um autocontrolo por parte da organização regulada e, ao mesmo tempo, contribui para uma disponibilidade da informação económico-financeira aos órgãos superiores de controlo externo, possibilitando a deteção de eventuais anomalias com maior facilidade.

De acordo com Costa (2008), o Sistema de Controlo Interno deve ser sistematicamente ajustado de forma a assegurar a eficiência e a eficácia das operações, nomeadamente, o ajustamento quanto aos objetivos básicos da entidade, incluindo a desempenho, as metas traçadas, a salvaguarda dos recursos e a confianças nas demonstrações financeiras, as que devem mostrar-se fiáveis e credíveis, em conformidade com leis e regularidade às quais a entidade está sujeita.

1.4.2. A implementação do Sistema de Controlo Interno nas Organizações Públicas

A implementação de um Sistema de Controlo Interno numa organização, seja por exigência legal ou por necessidade de gestão, é uma tarefa marcante que envolve expectativas e dúvidas de natureza humana e que, por representar algo considerado novo, requer quebra de paradigmas e mudanças de comportamento que, não raramente, geram resistência e dúvidas quanto ao sucesso da sua implementação (Simões; Lima Santos (2015:13).O mesmo autor refere que a decisão de implementar um sistema de controlo interno deve passar por uma análise, pois depende de uma série de variáveis, como a cultura organizacional, envergadura da instituição, especificidades da atividade, entre outras.

Simões e Santos (2016) descrevem as seguintes fases da implementação do Sistema do Controlo Interno:

1.^a Fase - levantamento e registo do SCI

Para se efetuar o levantamento do Sistema de Controlo Interno existente, seguiu-se a determinação do Tribunal de Contas relativamente à análise de documentos escritos, nomeadamente, da legislação, regulamentos e normas internas; dos objetivos da entidade; dos organigramas legais e reais; e da estrutura da entidade que, normalmente, compreende:

- A identificação e descrição de funções;
- As principais delegações de competências/responsabilidades;
- O número de trabalhadores;
- Os manuais de procedimentos ou descritivos dos métodos de funcionamento, incluindo os sistemas administrativo, contabilístico e financeiro;
- Os dados relativos às principais operações financeiras, incluindo as dotações orçamentais dos três últimos exercícios;
- A informação contabilística e financeira relevante.

2.^a Fase- documentação

Nesta fase, organizou-se a documentação que identifica as áreas responsáveis pela produção da informação. A documentação a ter em conta para a identificação é, designadamente, a legislação, os regulamentos e as normas internas; organigramas/manuais de descrição de funções, de responsabilidades e delegações de competências; sistemas administrativos, contabilísticos e financeiros implantados; dados relativos às principais operações.

3.^a Fase - reuniões e técnica

Nesta fase foram realizadas as reuniões técnicas com os responsáveis de setor.

4.^a Fase - identificação de requisitos

Fase em que se procedeu à análise dos documentos de identificação de requisitos por áreas de controlo interno.

5.^a Fase - validação

Fase da validação das funcionalidades com os responsáveis dos setores.

Após a avaliação sobre a adequação do levantamento e registo de controlo interno, são avaliados os procedimentos adotados para a prevenção e deteção de erros e irregularidades em tempo útil.

O CI nas organizações do sector público deve ser entendido dentro do contexto das características específicas dessas organizações, designadamente, a sua perspetivação no alcance dos objetivos sociais e políticos; a utilização dos recursos públicos; a importância do ciclo orçamental; a complexidade de seu desempenho (a procura pelo equilíbrio entre valores tradicionais de legalidade, ética e transparência, e modelos de valores de gestão como eficiência e eficácia) e o cumprimento das obrigações decorrentes do *accountability*. Qualquer que seja a missão da organização, na sua persecução, enfrentará vários tipos de riscos. O desafio do órgão de gestão está em identificar e dar resposta a esses riscos, a fim de maximizar as possibilidades de a instituição alcançar a sua missão. O CI pode ajudar a enfrentar esses riscos, embora somente possa oferecer uma garantia razoável para o alcance da missão e dos objetivos gerais (INTOSAI, 2001:21).

1.4.3. Limitação do Sistema de Controlo Interno

Apesar de o controlo interno se revelar um inibidor de erros não é infalível, pois é vulnerável à má fé humana. Nesse sentido, os controlos internos podem apenas fornecer segurança razoável, pelas seguintes limitações inerentes: erros de julgamento; falhas; conluio; ausência de supervisão e impunidade (Neves Garcia 1998), (Boynton; Johnson; Kell, 2002; José Filho 2008: 95).

A existência de um Sistema de Controlo Interno não significa que o mesmo esteja a funcionar adequadamente ou esteja operacional. Poderá estar muito bem implementado, estruturado e desenvolvido, mas não oferecer total garantia quanto à eficiência das operações. O mesmo se verifica quanto à veracidade das demonstrações financeiras e à conformidade com as leis e regularidades ou fraudes, na medida em que existem vários fatores que podem influenciar, negativamente, a operacionalidade de SCI, destacando-se:

- A competência e a integridade do pessoal que executa as funções de controlo, as quais se podem deteriorar por razões internas ou externas;
- A existência de erros humanos, conluios e fraudes, assim como a falta de competência e integridade moral das pessoas, os quais podem ser dificultados e mitigados através da segregação de funções, mas não evitados;
- O controlo ineficiente por parte dos meios informáticos, facto que pode possibilitar condições de acesso ou destruição de ficheiros;

- O facto da técnica de controlo implementado pode ser facilmente contornável ou ultrapassável.

A dimensão e complexidade da organização, nomeadamente no caso de pequena empresa, Gameiro (2012) refere que, por mais elaborado que seja um sistema de controlo interno, não pode, por si só, garantir a integridade e a exatidão dos registos contabilísticos, uma vez que:

- A segregação de funções dificulta, mas não evita o conluio ou a cumplicidade;
- Os poderes de autorização de operações, por parte daqueles a quem os mesmos foram confiados, podem ser usados de forma abusiva ou arbitrária;
- A competência e a integridade do pessoal que executa as funções de controlo podem deteriorar-se por razões internas ou externas, não obstante os cuidados postos na sua seleção e formação;
- A própria direção do organismo pode ultrapassar ou ladear as técnicas de controlo por si implementadas;
- O controlo interno tem em vista, geralmente, as operações correntes, não estando preparado para as transações pouco usuais;
- A existência do controlo interno só se justifica quando a relação custo/benefício é positiva, isto é, quando o custo de determinado procedimento não é desproporcionado relativamente aos riscos que visa cobrir.

1.5. Conceitos, objetivos e princípios de base de Controlo Interno

Os autores Simão e Lima Santos (2016:7) e diversos organismos Internacionais e nacionais definiram o controlo interno.

O Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission define o Controlo Interno como “um processo, efetuado por pessoas da direção, da gestão e outro pessoal, designado para fornecer uma razoável certeza acerca do cumprimento dos objetivos quanto à eficácia e eficiência das operações, à fiabilidade dos relatórios e contas e ao cumprimento das leis e regulamentos.” (COSO, 1992); a mesma organização vem, mais tarde, associar a gestão de riscos ao processo de Controlo Interno (COSO, 2013).

O American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) apresentou, por via Securities Exchange Act de 1934, a primeira definição de Controlo Interno, reconhecida pela *Security and Exchange Commission*: “O controlo interno compreende um plano de organização e coordenação de todos os métodos e medidas adotadas num negócio a fim de garantir

a salvaguarda de ativos, verificar a adequação e confiabilidade dos dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas estabelecidas pela gestão.” (SEC, 2003).

A *International Organisation of Supreme Audit Institutions* define Controlo Interno como um “processo integral e dinâmico que se adapta constantemente às alterações com que a organização se depara”; acrescenta que “o auditor, ao determinar o âmbito e o domínio da auditoria, deve analisar e avaliar a fiabilidade do controlo interno” (INTOSAI, 2004).

O *Institute of Internal Auditors* identifica Controlo Interno como “qualquer ação empreendida pela gestão e outros membros da entidade, para aperfeiçoar a gestão do risco e melhorar a possibilidade de alcance dos seus objetivos e metas.” (IIA, 2009).

Para Attie (1998:111) e seguidamente Floriano e Lozecky (2006:5), o Controlo Interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger os seus patrimónios, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

A definição do COSO sobre Controlo Interno, expressa por Morais e Martins (2013), consiste num processo levado a cabo pelo Conselho de Administração, Direção e outros membros da entidade, com o objetivo de proporcionar um grau de confiança razoável na concretização dos seguintes objetivos:

- Eficácia e eficiência dos recursos;
- Fiabilidade da informação;
- Cumprimento das informações e normas estabelecidas.

De acordo com este organismo, a definição apresentada de Controlo Interno, integra os seguintes conceitos fundamentais:

- Processo: o objetivo é transmitir que o Controlo Interno é um meio para atingir um fim e não um fim em si mesmo. É constituído por um conjunto de ações que envolve todas as atividades, processos e tarefas das entidades;
- Levado a cabo por pessoas: o objetivo é transmitir que o controlo interno não é somente um manual de políticas e documentos, mas também de pessoas em cada nível de entidade. O SCI é concebido e implementado por pessoas, afetado a atuação de todos os membros da entidade;

- Confiança razoável: o objetivo é transmitir que por muito bem que esteja concebido o SCI, somente pode proporcionar um certo grau de segurança à entidade. Não oferece uma segurança total, uma vez que não consegue eliminar a totalidade dos riscos, apenas os minimiza;
- Concretização dos objetivos: o objetivo é transmitir que o controlo seja concebido para permitir a consecução dos objetivos, gerais e específicos, nas diferentes categorias que devem ser consistentes e coerentes.

Tendo em conta as definições apresentadas de Controlo Interno, destaca-se ainda outro conceito fundamental:

Forma de organizar: consiste, sem dúvida, num modo de agir dentro de uma organização. O Controlo Interno define ainda a forma como a entidade se deve organizar, de modo a garantir o alcance dos objetivos pré-estabelecidos.

O IIA acrescenta, ainda, à definição de Controlo Interno, que se trata de qualquer ação aplicada pela gestão, para reforçar a possibilidade de os objetivos e as metas estabelecidos serem atingidos.

Assim, o controlo é o resultado do planeamento, organizado pela orientação da gestão. Esta mesma entidade estabelece que os objetivos do Controlo Interno visam:

- A confiança e integridade da informação;
- A conformidade com as políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos;
- A salvaguarda dos ativos;
- A utilização económica e eficiente dos recursos;
- A realização dos objetivos estabelecidos para as operações ou programas.

Para José Filho (2008), o Controlo Interno de uma entidade desempenha, como objetivo maior, a proteção do património, o que se manifesta como resultado e, obviamente, constitui ferramenta de apoio à contabilidade, o que revela a necessidade de estudos direcionados nessa área, tendo em vista a importância de um Sistema de Controlo Interno que evidencie indicadores de excelência, na execução das políticas públicas. Nesse contexto, ressalta-se a importância de expandir os limites das ações de controlo para além do conhecimento de eficiência, incluindo-se também o conceito de eficácia dos resultados (José Filho, 2008:88). O autor defende, igualmente, que Controlo Interno é o conjunto de normas, rotinas e procedimentos, adotados pelas próprias Unidades Administrativas, tais como manual de rotinas, se-

gregação de funções, determinação de atribuições e responsabilidades, rodízio de funcionários, limitação de acesso aos ativos, limitação de acesso aos sistemas de computador e preparação de pessoal, com vista a impedir o erro, a fraude e a ineficiência (José Filho, 2008:91).

1.5.1. Atividade de Controlo Interno na Administração Pública

Todos os planeamentos numa organização são elaborados para dirigir, restringir, governar e conferir as várias atividades com o propósito de fazer cumprir os objetivos. Os meios de controlo incluem, mas não se limitam a: forma de organização, políticas, sistemas, procedimentos, instruções, padrões, comitês, plano de contas, estimativas, orçamentos, registos, inventários, relatórios, métodos, projetos, segregação de funções, sistema de autorização e aprovação, conciliação, análise, custódia, arquivos, formulários, manual de procedimentos, contas de finanças, entre outros (Floriano; Lozecky 2006:5; Attie (1998:112).

O Controlo Interno é essencial ao funcionamento e à concretização dos objetivos de qualquer entidade. No âmbito de um sistema de informação contabilística, é importante identificar e avaliar, de forma inequívoca, o Sistema de Controlo Interno.

Os serviços públicos devem dispor de um Sistema de Controlo Interno, atuante em duas vertentes: a administrativa e a financeira ou contabilística:

- A vertente administrativa ocupa-se dos procedimentos e registos relacionados com o processo de decisão que conduzem às autorizações das transações e operações;
- A vertente financeira ou contabilística à proteção dos ativos e à fidedignidade dos registos contabilísticos.

A necessidade de conformidade da atividade em administração pública com o princípio de legalidade, entre outros princípios, dispõe de instrumentos adequados de controlo, quer seja interna ou externa à Administração Pública.

Quaisquer órgãos de gestão devem dispor da informação atualizada sobre a forma como as suas organizações funcionam, relativamente a aspetos como a legalidade, a economia a eficiência e a eficácia, devendo o controlo ser desenvolvido por serviços dotados de independência técnica, inseridos na estrutura interna da entidade e se designa por controlo interno (Autocontrolo). Há, no entanto, entidades, como por exemplo os institutos públicos, que para além do seu SCI podem, nos termos da lei, ser fiscalizados por órgãos/entidades instaladas externamente, mas dentro de uma organização mais ampla. Fala-se de controlo externo e, no caso presente, inclui a Administração Pública (Tavares, 1998).

Noutra ótica, a necessidade de controlo encontra-se relacionada com a prestação de contas, isto porque, “quem administra bens alheios presta contas” (Franco 1993 *apud* por Tavares, 1998).

1.5.2. Componentes de Controlo Interno

Segundo o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COCO), para que uma entidade alcance os seus objetivos e, conseqüentemente, para adotar um bom e adequado sistema de Controlo Interno, são necessários cinco componentes:

- Ambiente de controlo;
- Avaliação de risco;
- Atividade de controlo;
- Informação e comunicação;
- Atividade de monitorização/supervisão.

Os componentes têm uma interrelação e podemos geri-los de forma progressiva, enquadrados no tipo de empresa ou entidade (pequena, média ou grande), ou seja, ajustando o Controlo Interno ao longo do percurso de empresa.

O processo de Controlo Interno começa com a fixação de objetivos de gestão relevantes para as atividades de negócios da empresa. Uma vez definido, a administração identifica e avalia uma variedade de riscos para esses objetivos, determina quais os riscos que podem resultar numa distorção significativa em relatórios financeiros, e determina como os riscos devem ser geridos através de uma série de atividades de controlo. A gestão/administração implementa abordagens para averiguar, processar e comunicar as informações necessárias para os relatórios financeiros e para obter resultados favoráveis dos outros componentes do Sistema de Controlo Interno. Todos estes componentes são dirigidos no sentido de assegurar que os controlos continuem a funcionar corretamente ao longo do tempo.

Figura 1.1. Componentes do Controlo Interno



Fonte: COSO – *Integrated Framework*

Em concordância, a COSO (2006) considera que a prática adequada a estas cinco componentes é importante para alcançar os objetivos de uma empresa, principalmente nas demonstrações financeiras, para que tenham um grau de sustentabilidade maior. O Controlo Interno, com estas cinco componentes, pode prevenir ou detetar e corrigir distorções importantes nas demonstrações financeiras e contabilistas.

O primeiro componente, **ambiente de controlo**, é classificado pela organização *International Standard on Auditing* (ISA 351 *apud* Costa, 2010) e inclui as funções de governação e gestão das atitudes, da consciência e das ações dos responsáveis pelo Controlo Interno. Este componente estabelece a filosofia de uma organização, influenciando a consciência de controlo dos seus membros. Para COSO (2013), é um componente que compreende a integridade e os valores éticos da empresa e os parâmetros que regulam a responsabilização da administração pelas tomadas de decisões.

O ambiente de controlo abrange, segundo *Statements on Auditing Standards* (SAS *apud* Costa, 2010), os seguintes sete elementos:

- ✓ Comunicar e fazer cumprir valores éticos e de integridade;
- ✓ Compromisso com a competência;
- ✓ Participação dos responsáveis pela governação;
- ✓ Filosofia de gestão e estilo operacional;
- ✓ Estrutura organizacional;
- ✓ Definição de autoridade e de responsabilidade;

- ✓ Políticas de recursos humanos e repetitivas práticas.

Este componente é um dos principais mecanismos de garantia razoável para um bom controlo interno, sendo normalmente incluído em todos os modelos do Controlo Interno, por ser um componente que acaba no meio envolvente em que a empresa está inserida.

Já em relação ao segundo componente, que é a **avaliação do risco**, tem como principal objetivo responder aos riscos do negócio, a aos respetivos resultados, no modo como podem ser detetados e, conseqüentemente, prevenidos. Segundo o COSO (2013), cada empresa enfrenta uma variedade de risco de origem externa e interna. Este componente tem processo dinâmico e interativo no reconhecimento da avaliação dos riscos e na concretização dos objetivos e, perante isto, constitui uma base para definir os riscos que serão geridos. Uma das pré-condições para a avaliação dos riscos é estabelecer os objetivos nas diferentes áreas da empresa.

A organização ISA (ISA *apud* Costa, 2010) menciona alguns riscos que podem surgir neste componente, a saber:

- Alterações do meio envolvente operacional;
- Novos trabalhadores;
- Novos ou reformulados sistemas de informação;
- Crescimento rápido;
- Nova tecnologia;
- Novos modelos de negócio, produtos ou atividades;
- Reestruturação de empresa;
- Expansão de operações para o estrangeiro;
- Novos pronunciamentos contabilísticos.

A atividade de controlo, (ISA 315 *apud* Costa, 2010), é um componente que possui sistema de informação composto por infraestruturas, tais como: o *hardware*, *software*, pessoas, procedimentos e dados, ou seja, é tudo aquilo que pode ser alterado por parte da gestão da empresa.

Neste componente, são estabelecidas políticas e processos que ajudam a gerir e a atenuar os riscos que possam colocar em causa os objetivos da empresa. A realização deste

componente deve acontecer em todas as áreas da empresa, em várias fases dos processos de negócio.

A **informação** e **comunicação** são os meios para transmitir os conteúdos na entidade. Tanto os administradores como os gestores gerem a comunicação de maneira a retirar melhor informação de apoio ao funcionamento do controlo. A comunicação é uma fonte de informação indispensável no SCl e divide-se em dois tipos: comunicação interna (que é meio pelo qual a informação é transmitida na entidade) e comunicação externa (entrada de informação do meio exterior para o interior da empresa, informações de terceiros). Este componente é o suporte no processamento de informações relevantes e oportunas, a partir de fontes externas e internas, sendo posteriormente avaliadas pelos gestores ou administradores.

A comunicação externa permite aos administradores comunicar com o exterior para: detetar possíveis riscos a que a entidade possa estar exposta, averiguar a satisfação dos clientes, conhecer as empresas concorrentes, entre outras informações.

O último componente, designado por **supervisão** ou **monotorização**, diz respeito à abordagem efetuada nas avaliações contínuas, avaliações separadas, ou as duas em simultâneo. Nas avaliações contínuas é fácil detetar erros ou fraudes na instituição, já na avaliação em separado (realizadas periodicamente) podem conter mais erros e fraudes que a anterior avaliação. A supervisão é um componente fundamental na avaliação da eficácia e eficiência do Controlo Interno, pois consegue identificar e analisar lacunas e anomalias, originadas por outros componentes, sendo que este vigia os restantes componentes para segurança da empresa.

Os auditores elaboraram uma folha de trabalho para avaliar o controlo, com base nos componentes que o modelo COSO refere.

1.5.3. Limitações de Controlo Interno

Apesar de ser um sistema que auxilia uma boa prática na gestão da entidade, o Controlo Interno pode ser um fracasso. Para Costa (2010), existem várias limitações no Controlo Interno, como por exemplo:

- Falta de interesse por parte do órgão de gestão na manutenção de um sistema de controlo.

Muitas vezes, quem não se encontra motivado para fazer um bom controlo é a própria gestão da organização. Se esta parte da entidade não se encontrar motivada para os objetivos, não serão os restantes membros de empresa que se irão preocupar com a concretização dos objetivos da empresa.

- **Dimensão da empresa**

A implementação de um bom sistema de controlo é mais fácil numa entidade com maior dimensão do que em empresas que tenham um número reduzido de trabalhadores, devido à dificuldade na separação de funções. Contudo, existem alguns procedimentos básicos que podem ser seguidos, mesmo com **Relação custo/benefício**.

Para adquirir determinados equipamentos como também para a colocação de mais pessoal é essencial averiguar a relação custo/benefício. Muitas vezes não é compensatório a colocação de equipamentos de topo, para um adequado funcionamento da empresa.

- **Existência de erros humanos, conluio e fraudes**

Quando uma organização faz recrutamento de pessoas e as acolhe, um dos deveres do trabalhador é a responsabilidade no desempenho das suas funções. Assim, uma empresa que tenha controlo interno rigoroso deve ter sempre uma vertente humanística e perspicaz, com a finalidade de detetar falsos cumprimentos no manuseamento do poder hierárquico. A falta de responsabilidade pode levar a várias consequências: negligência, falta de cuidado e distração na execução das tarefas; incompreensão das instituições e erros de apreciação.

O conluio é a combinação entre duas ou mais pessoas na prática de atos fraudulentos. Esta combinação, tanto pode ser a nível interno (colegas de trabalho), como a nível externo (fornecedor). Estes atos são tantos mais difíceis de detetar, quanto maior for o número de pessoas envolvidas.

- **Transações pouco usuais**

Quando é elaborado um Sistema de Controlo Interno também é para prever algumas transações correntes, que embora pouco frequentes, podem escapar ao sistema. Por exemplo: venda de sucata ou artigos que não se encontrem no programa de elaboração de inventário.

- **Utilização da informática**

Com a utilização dos meios informáticos as empresas ficam mais vulneráveis a outros tipos de fraudes, isto é, o spam e os vírus que podem causar graves consequências através dos acessos diretos aos ficheiros, nos computadores das empresas.

As limitações impossibilitam a administração de obter uma certeza absoluta na concretização dos objetivos, isto é, o Sistema de Controlo Interno dispõe de uma ajuda razoável,

mas não é um sistema garantido. A administração deve estar ciente desta limitação, para que possa desenvolver um mecanismo de minimização das limitações.

1.6. Auditoria Interna

Não se pode abordar o tema do Sistema de Controlo Interno (SCI), sem antes contextualizar os conceitos de Auditoria que abrange duas áreas distintas: a Auditoria interna e Auditoria externa. O Sistema de Controlo Interno, como o próprio nome refere é “interno” e, por isso, provém da Auditoria interna. Este é efetuado dentro da própria entidade e de forma contínua pelas pessoas que administram, ou até por auditores contratados pela mesma.

O Sistema do Controlo Interno é essencial na definição de objetivos a alcançar na entidade, como também na organização da mesma. Se verdadeiramente adequado pode posicionar uma entidade num patamar de sucesso.

1.6.1. Conceito, Função e Objetivos da Auditoria Interna

O conceito de Auditoria interna tem vindo a evoluir ao longo dos anos. De facto, inicialmente, à Auditoria interna competia, sobretudo, as funções de salvaguardar os ativos das empresas, verificar o cumprimento dos procedimentos estabelecidos pelo órgão de gestão e constatar a credibilidade da informação financeira. Afirma Costa (2010:92) que se dava também uma ênfase bastante grande à deteção de fraudes, o que leva o autor a admitir que o trabalho efetuado pelos auditores internos era relativamente limitado, cingindo-se fundamentalmente à área de contabilidade financeira.

Auditoria é uma ferramenta utilizada para verificar o sistema de controlo de uma instituição. Segundo Attie (2010) “A auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado” (Attie, 2010:5; Padilha, 2011:13).

A auditoria é uma ferramenta que serve para a revisão do sistema financeiro, transações e operações que ocorrem na empresa, cujo objetivo é assegurar a integridade das informações, garantindo credibilidade às demonstrações contábeis (Padilha, 2010:13).

Conforme Attie (2010) “[...] auditoria das demonstrações contábeis é expressar uma opinião sobre a propriedade das mesmas, e assegurar que elas representem em seu conjunto adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações[...]” (Attie, 2010:11;Padilha, 2011:13).

Para o IIA, auditoria interna é uma atividade independente, de garantia e consultoria objetiva, destinada a acrescentar, votar e melhorar as operações de uma organização. Auxiliar

a organização a alcançar os seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria dos processos de gestão de risco, de controlo e *governance*.

Atualmente, frisa Pinheiro (2008:52), Auditoria interna é entendida como sendo o controlo dos controlos, instituído numa empresa ou organização que visa contribuir para a promoção de economia, eficácia e eficiência das operações desenvolvidas.

A Auditoria interna fornece análises, apreciações, recomendações, sugestões e informações, relativas as atividades examinadas, incluindo a promoção do controlo eficaz a custos razoável, (Martins; Morais,1999), ainda defendem que é baseada na avaliação do risco, que verifica a existência, o cumprimento, a eficácia e a otimização dos controlos internos e dos processos de *governance*, ajudando-a no cumprimento dos seus objetivos (Martins; Morais, 2013:91).

Note-se que para Marçal e Marques (2011:71) é relevante a criação de um Serviço de Auditoria Interna na Estrutura Orgânica e Mapa de Pessoal das entidades públicas e que o uso do conteúdo funcional deveria ser, aproximadamente, o seguinte:

1. O Serviço de Auditoria Interna, dotado de autonomia indispensável ao exercício das suas competências, é o serviço da fiscalização e o CI da atividade dos serviços nos diversos domínios, cabendo-lhe em especial:
 - a) Proceder a processos de averiguações que forem determinados pelos órgãos de gestão;
 - b) Auditar as contas da instituição, bem como a aplicação dos fundos, disponibilizando os serviços para funcionamento corrente;
 - c) Avaliar o grau de serviço, eficiência e economicidades das despesas;
 - d) Monitorizar e periodicamente dirigir aos órgãos de gestão o seu parecer sobre medidas tendentes a melhorar a eficiência dos serviços e a modernização do seu funcionamento;
 - e) Averiguar os funcionamentos de queixas, reclamação ou representação sobre o funcionamento dos serviços, propondo, se for caso disso, medidas destinadas a corrigir procedimentos julgados incorretos, ineficazes, ilegais ou desrespeitadores de direitos ou interesses legalmente protegidos;
 - f) Elaborar recomendação relativas a falhas ou deficiências detetadas na atividade dos serviços;
 - g) Propor alterações ao SCI existente.

2. Os órgãos de gestão deverão assegurar ao Serviço de Auditoria Interna os meios materiais e humanos para o cabal desempenho das suas competências, bem como garantir que as mesmas sejam exercidas com plena autonomia.
3. Os funcionários e, em particular, os titulares dos lugares de direção e chefias, têm o dever de colaborar ativamente com o SAI, no que for necessário aos exercícios das funções a este atribuídas, disponibilizando, atempadamente, a informação de que disponham e que lhes seja solicitada.

1.6.2. Classificação de Auditoria interna

De um modo geral, e de acordo com Crepaldi (2011:12 - 14) *apud* Costa J. C. (2012), a auditoria pode ser classificada em dois tipos, a saber:

- ✓ Auditoria de demonstração financeira - é o exame das demonstrações financeiras por um profissional independente, com a finalidade de emitir parecer técnico sobre sua finalidade. Tais demonstrações apresentam a situação e a evolução do património da empresa aos administradores e a terceiros;
- ✓ Auditoria operacional ou de gestão - consiste em revisões metódicas de programas, organizações, atividades ou segmentos operacionais dos setores públicos e privados, com a finalidade de avaliar e comunicar se os recursos da organização estão a ser usados eficientemente e os objetivos operacionais alcançados. É comumente denominada Auditoria interna.

Por razões múltiplas, abordam-se aqui e apenas as classificações da Auditoria interna, pela proximidade existente entre Auditoria Interna e Controlo Interno ambos de competência de gestão.

Auditoria operacional ou de gestão é uma atividade independente, um controlo gerencial executado pelos próprios colaboradores da organização, com o objetivo de analisar e avaliar a eficiência de outros controlos.

A ilustração que a seguir se apresenta traz as diferentes classificações da Auditoria interna, apontadas por Pinheiro (2008:36 - 37):

Auditoria Financeira

- Avaliar a credibilidade da informação financeira;
- Avaliar a salvaguarda dos ativos e o cumprimento dos normativos, estabelecidos pela Administração;
- Detecção de erros com materialidade.

Auditoria Operacional

- Avaliar as diversas atividades/processos da empresa, tendo em conta a complexidade das operações, o CI instituído e a dispersão geográfica, numa ótica de contribuir para a melhoria da performance da empresa ou organização.

Auditoria Social

- Visa a avaliação da imagem da empresa ou organização na comunidade, a cultura da empresa, a qualidade dos produtos lançados no mercado, o cumprimento da legislação sobre proteção de consumidores.

Auditoria da Qualidade

- [...] determinar se as atividades da qualidade e os correspondentes resultados estão em conformidade com as medidas, se estão efetivamente implementadas e se garantem a prossecução dos objetivos. Visa a certificação das empresas face as normas de qualidade (ISO 9000).

Auditoria Informática

- Visa avaliar a adequação das aplicações, avaliar a gestão e tratamentos dos dados relativos a informações estratégicas para empresa, e avaliar o sistema de qualidade, numa ótica de fornecimento de informação fidedigna e oportuna à gestão.

Auditoria Ambiental

Permite assegurar uma gestão mais equilibrada dos recursos e a utilização de tecnologias menos ofensivas ao ambiente. Prevenir, reduzir na medida do possível, eliminar a poluição na fonte, torna-se então mais viável [...].

Auditoria de Gestão (*Value fo money audit*)

- Visa avaliar e rever o desempenho da empresa ou organização, face a *standards* estabelecidos e alcance dos objetivos ao mínimo custo, numa ótica de economia, eficácia e eficiência das operações.

1.6.3. Auditoria financeira em São Tomé e Príncipe

A Auditoria financeira desempenha um papel importante na credibilização da informação financeira no mercado de valores, nas sociedades anónimas e em algumas sociedades por quotas e aos potenciais utilizadores das mesmas. A Auditoria financeira é indispensável na análise da dedução de riscos que orientam os investidores e credores nas suas decisões em informação da baixa qualidade (Vera Cruz 2010:13).

No âmbito de controlo financeiro e administrativo moderno, as elaborações de auditorias internas têm-se revelado como um meio privilegiado, com vista à obtenção de normas orientadoras que garantam elevados níveis de qualidades técnica, mormente, em aspetos relacionados com a transparências (Marçal; Marques, 2011: 69).

O cumprimento da legalidade e da regularidade financeira é possível com um adequado Sistema de Controlo Interno, o qual procura garantir as boas práticas de gestão e procedimentos, bem como o cumprimento das políticas determinadas pela gestão. O controlo da atividade pública, através das observações e recomendações formuladas, representa também uma missão pedagógica e um contributo para o equilíbrio da vida financeira (Tavares, 96:13).

Segundo Vera Cruz (2010), a Auditoria às contas da instituição pública em STP vem desde o período colonial, cujos serviços públicos e departamentos tinham responsabilidades. Em São Tomé e Príncipe, a auditoria financeira surgiu na década de 90 do século passado, através do Decreto-Lei n.º 16/94⁵, na altura em que o Governo São-Tomense pretendeu dar uma dinâmica às profissões de contabilidade e de auditoria, com a implementação do plano de contas da Organização das Comunidades Africana e Malgache (OCAM).

Com o surgimento da profissão de auditoria, em São Tomé e Príncipe, nenhuma evolução foi constatada. Não havia, até ao momento, a ordem dos revisores de contas, para regulamentação da profissão. Como consequência, há inexistência do código de ética e de deontologia profissional. Uma das razões aponta para redução do número de profissionais, assim como sociedades ou gabinetes de revisores oficiais de contas, (Vera Cruz, 2010). A realização da auditoria aos projetos, em São tome e Príncipe, é solicitada pela entidade financeira através de concurso público, em que são convidados a participar o Gabinete ou Sociedade de Prestação de Serviços, para verificação de contas dos projetos financiados pelo PNUD e executados pelo Governo São-Tomense (Vera Cruz, 2010:27; PNUD-STP, 2010). Entretanto, para ultrapassar a lacuna, os poucos auditores existentes utilizam as normas internacionais de Auditoria da International Federation of Accountants (IFAC).

Quando à isenção de auditoria financeira, em São Tomé e Príncipe, segundo o Decreto-lei n.º 17/94⁶, que regulamenta o exercício da profissão, não ficou esclarecida a situação, cingindo-se ao volume anual de negócio das sociedades e ao que é aplicado a nível

⁵ Dec.- Lei n.º 16/94 de 30/06/1994, DR n.º 7, adota o Plano OCAM de Contabilidade Geral das Empresas e das Obrigações na matéria contabilística.

⁶ Dec.- Lei n.º 17/94, de 30/06/1994, DR n.º 7, organiza as profissões liberais de Revisor Oficial de Contas ou de Contabilista.

internacional. Com o atraso no desenvolvimento de Auditoria nesse país, ainda não foi criado o órgão para a supervisão pública da profissão (Vera Cruz, 2010:27).

CAPÍTULO II – CONTRIBUIÇÃO PARA A EVOLUÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTROLO INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE

No segundo capítulo aborda-se a contribuição para a evolução do Sistema de Controlo Interno, em STP. Inicialmente, faz-se uma breve caracterização político-económico de São Tomé e Príncipe, apresentando uma sintética análise sobre a sua evolução, as perspetivas futuras, e, por último, sugerem-se algumas recomendações e mornas do Controlo Interno internacionais e nacionais.

2.1. São Tomé e Príncipe, após 1975

São Tomé e Príncipe é um Estado Insular localizado no Golfo da Guiné, composto por duas Ilhas: São Tomé com 859 km quadrados, e Príncipe com 142 km quadrados. Em conjunto com vários ilhéus de pequena dimensão, ocupa uma área total de 1001 km quadrados. Dista 300 km da Costa Ocidental Africana, não tem fronteiras terrestres, está próximo das Costa do Gabão, Guiné Equatorial, Camarões e Nigéria. A economia é, tradicionalmente, baseada na agricultura, exploração de cacau, café e copra. Nos últimos anos, tem vindo a desenvolver-se o turismo e há perspetiva de, no futuro, vir a proceder-se a extração de petróleo. Segundo os dados do Instituto Nacional de Estatística de São Tomé e Príncipe (INESTP), a população estimada em 2012 era de 187.356 habitantes registados. Verifica-se que 50,03% são homens, (93.735) contra 49,97% (93.621) mulheres. São e Príncipe é uma antiga colónia portuguesa, que se tornou independente a 12 de julho de 1975, tendo conhecido nos primeiros quinze anos um regime de partido único e, a partir da década de 90 até aos dias de hoje, o multipartidarismo.

Entre 1975 e 1985, São Tomé e Príncipe adotou o modelo de direção centralizada e planificada. Competia ao Estado a orientação da economia. Em princípios de 1975 procedeu-se à reforma agrária, com a nacionalização das principais plantações, e a transição de cerca de 92 % do total das terras para a propriedade pública. Com a nacionalização das terras o Estado passou a deter quinze empresas estatais agropecuárias (Espírito Santo 2008:27 - 34).

O objetivo da reforma agrária centrou-se no aumento da população e melhoria das condições de vida. A agricultura foi eleita como principal atividade económica de base, para a promoção do desenvolvimento de São Tomé e Príncipe. A reforma agrária foi encarada como motor de toda a transformação socioeconómica do país, e a agricultura como fim em si mesma e não como um meio para realizar outros objetivos de desenvolvimento, (e.g.), o turismo, as pescas e a construção civil (Espírito Santo, 200:238).

Nos anos subsequentes à independência foram criadas empresas estatais de serviços, relativos ao comércio e à indústria. Segundo Espírito Santo (2008), em 1977, criou-se a Empresa Pública de transportes Coletivos e Marítimos (Transcomar) e, em 1979, a Empresa de Hotelaria (EMOTEL). Em 1979, criaram-se as seguintes empresas de comércio: Empresa de Comércio Interno (ECOMIM), Empresa de Comércio Externo (ECOMEX), Empresa de Exploração Cinematográfica (EMECINE). Foram criadas, igualmente, as seguintes empresas públicas industriais: Empresa de Água e Eletricidade (EMAE), Empresa de Artes Gráficas (EMAG), Empresa de Pesca (EMPRESCA), Empresa de Cerâmica (ENCERA), Empresa de transformação de Carne (ENCARN) (Espírito Santo, 2008:51 - 59).

Espírito Santo (2008) acrescenta que, na década de 80, foram também criadas outras empresas públicas, destacando algumas como: Empresa Estatal de Combustível e Óleos (ENCO), Empresa Nacional Avícola (EMAVE) e Empresa Nacional de Telecomunicações (ENATEL).

Apesar destas medidas, na década de 80, verificou-se o fracasso na política económica adotada pelo governo, como consequência de redução considerável na produção. O cacau, que é o produto de maior exportação, baixou consideravelmente. Espírito Santo (2008) refere que uma das causas foi a falta de formação e qualificação dos quadros santomenses, visto que as roças nacionalizadas passaram a ser geridas por enfermeiros, motorista ou funcionários públicos.

Neste sentido, em 1985 foi assinado com as instituições de crédito de Bretton Woods (Banco Mundial e Fundo Internacional) o programa de ajustamento estrutural, que consistia num instrumento de ação concebido no seio dos países ocidentais, por forma a viabilizar a economia dos países pobres.

As autoridades santomenses pretendiam com o ajustamento estrutural, dentre outros incentivos, o crescimento económico, a fim de corrigir os grandes desequilíbrios macroeconómicos.

O programa de ajustamento estrutural teve início em meados de 1987 que ficou concluído em 2006, cumprindo-se temporalmente duas fases, embora com interrupção.

No período de 2006 a 2009, o governo de São Tomé e Príncipe implementou o programa *Country Assistance Strategy* (CAS), com o apoio do Banco Mundial, cuja finalidade era promover a execução de Estratégia Nacional de Redução da Pobreza, centrada na gestão das finanças públicas, fortalecimento macroeconómico, criação de instituições necessárias e capacidades para garantir, no futuro, o uso sustentável das receitas do petróleo (WB, 2009).

Concernente ao programa de ajustamento estrutural, a primeira fase de programa decorreu entre 1987 e 1990 e 1992, coincidiu com o período de transição política, ficando quase suspenso.

A segunda fase do programa decorreu entre 1993 e 1995, prologando-se até 2006. Espírito Santo afirma que “todo o processo de transformação económica que ocorreu entre 1991 e 2006 foi conduzido no quadro do programa de ajustamento estrutural” (Espírito Santo, (2008:239).

No programa de ajustamento estrutural, tanto a primeira como a segunda fase tinham como objetivos a estabilização de procura global e a implementação de reformas estruturais, com vista ao relançamento da oferta.

Subjacente ao programa de ajustamento estrutural, a doutrina económica neoclássica liberal, que defende a absoluta liberdade do mercado e uma restrição à intervenção estatal sobre a economia, pode ocorrer em setores imprescindíveis. Infelizmente, em São Tomé e Príncipe este programa não atingiu o resultado desejado e, como consequência, aumentou a dívida pública.

Segundo Espírito Santo (2008), já nos anos de 1996, o Banco Mundial reconheceu o falhanço do programa de ajustamento estrutural iniciado em 1987, tendo anunciado outra modalidade de assistência no mesmo momento. Em 2006, a dívida externa era avaliada em mais de 300 milhões de dólares americanos.

De acordo com Espírito Santo (2008), no início de 2007, São Tomé e Príncipe conseguiu obter perdão parcial daquela dívida, por parte dos credores. Relativamente à situação económico-política de São Tomé e Príncipe, pós-independência, podem observar-se sucessivos falhanços no crescimento económico. Para ultrapassar esta situação, uma outra via poderá ser seguida, ao mercado exterior, como uma das condicionantes para o desenvolvimento económico e a divulgação do turismo (Espírito Santo, 2008).

Por esta razão, avalia-se que a economia de São Tomé e Príncipe ainda é débil. Mais de metade do Orçamento Geral do Estado depende, consideravelmente, da externa dos principais parceiros de desenvolvimento. Entretanto, Espírito Santo (2008) conclui que devido à sua especificada económica, São Tomé e Príncipe não tem aproveitado as vantagens das condições financeiras oferecidas pelos doadores internacionais, ao obter recursos externos favoráveis. Expressa, ainda, que São Tomé e Príncipe vive essencialmente de donativos.

Em torno do processo realizado na década de 80, conforme referido anteriormente, Espírito Santo (2008) considera “[...] que muitas empresas criadas pelo Estado STP na primeira República, depois de entrarem em crise, muitas ficaram arruinadas e mais tarde, já na segunda República, tiveram que ser liquidadas enquanto outras foram privatizadas.”

Espírito Santo (2008: 58) afere que outras razões existiram para o mau resultado das empresas públicas. Muito contribuiu a “[...] falta de coordenação, de supervisão e fiscalização das atividades dos diferentes sectores [...]”.

São Tomé e Príncipe começou por reconhecer a China comunista, com a qual estabeleceu relações diplomáticas no dia da sua independência, 12 de julho de 1975. A cooperação manifestou-se sobretudo nos setores da saúde, da construção de infraestruturas (das quais a mais icónica foi o Palácio dos Congressos), de comércio e de divulgação cultural. Após ter experimentado um processo de democratização no início dos anos de 1990, São Tomé e Príncipe reconheceu, diplomaticamente, Taiwan a 6 de maio de 1997. A troca diplomática terá tido como causa principal a promessa de Taiwan providenciar 30 milhões de dólares em ajudas ao desenvolvimento durante um período de três anos, quase tanto como a China gastava no país em vinte e dois anos de relações diplomáticas (Lopes, 2013:100).

Segundo Helena Lopes (2013), as relações santomenses-formosinas mantiveram-se estáveis ao longo dos anos seguintes, como testemunham as várias visitas estatais de santomenses a Taiwan e os vários projetos taiwaneses de ajuda técnica nos âmbitos da agricultura, pecuária, tecnologias da informação, medicina, construção, energia e de atribuição de bolsas para formação técnica e académica. O papel de Taiwan, como importante doador de ajuda Pública ao Desenvolvimento a São Tomé, embora não facilmente quantificável em valores absolutos, Taiwan não divulga dados completos e o seu problemático estatuto internacional contribui para que seja excluído de estatísticas, como as da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico.

A visão inteligente das autoridades São-tomenses, em novembro do ano 2013, conseguiu convencer a República Popular da China a assinar um acordo entre os dois países, que provisória e transitoriamente criaria as condições para a retoma das relações diplomáticas entre os dois países, sem pôr as relações diplomáticas de São Tomé e Príncipe com Taiwan em causas. Segundo Tela Non, São Tomé e Príncipe explorou o momento de aproximação que se verificava entre a República Popular da China e Taiwan, sob a direção do partido *Kuomintang*, para deixar as autoridades de Pequim sem margens de manobra em relação ao acordo, que se afigurava como um processo transitório para a normalização das relações

entre os dois países. Em dezembro de 2016, São Tomé e Príncipe decidiu reconhecer a República Popular da China, uma decisão que implicou, de imediato, o fim das relações com Taiwan.

Fazendo uma reflexão sobre esta situação, surge o sentimento de que as conjunturas do passado, no regime de partido único, poucas atenções deram ao Sistema do Controlo Interno Administração Pública em São Tomé e Príncipe.

Com o advento do multipartidarismo em São Tomé Príncipe, iniciado em 1990, concretamente, STP conheceu os primeiros diplomas legais que impõem a implementação do SCI na Administração Pública.

2.2. Os órgãos em paralelo no Sistema de Controlo Interno na Administração Pública em STP

A Inspeção Geral de Finanças é a instituição responsável pelo Sistema do Controlo Interno, na administração financeira do Estado, em São Tomé e Príncipe. Em 2006, houve a necessidade de reformulação desta instituição. Foi promulgado o Decreto-lei n.º 56/2006, de 29 de dezembro, revogando, em consequência, o Regulamento Interno, aprovado pelo Despacho n.º 17/94, de 11 de março, baseado na orgânica dada ao Ministério de Plano e Finanças, através do Decreto-lei n.º 16/2000, de 28 de dezembro. Com o Decreto-lei n.º 56/2006, foi conferido à Inspeção Geral Finanças o papel preponderante no âmbito da Administração Pública, e da Administração Financeira do Estado, controlo financeiro e apoio técnico especializado do Ministério do Plano e Finanças. As matérias de maior relevância no diploma foram as seguintes: i) Inserção das autarquias locais de São Tomé e da Região Autónoma do Príncipe, no âmbito das entidades sujeitas à inspeção ou auditoria da Inspeção Geral de Finanças; ii) Criação do Conselho de Inspeção, como órgão colegial de natureza consultiva, constituído por um inspetor-geral e inspetores gerais adjuntos; iii) Criação do Gabinete de Apoio Técnico, sob a responsabilidade do inspetor-geral, com a responsabilidade de planear, organizar e tratar as informações e assessorar a realização de estudos.

No exercício das atividades da Inspeção Geral das Finanças foram reunidos diversos princípios, nomeadamente, o da proporcionalidade, da cooperação, da autonomia e o princípio do contraditório. O princípio da proporcionalidade é o dever de o pessoal de Inspeção Geral das Finanças ajustar a sua conduta aos adequados procedimentos, para alcance dos objetivos pretendidos. O princípio da cooperação é observado pela Inspeção Geral das Finanças para com as entidades objeto da sua intervenção, no contexto da transparência e da administração aberta aos cidadãos. Este princípio tem como responsabilidade verificar as si-

tuações de fuga de obrigações fiscais, os resultados das auditorias, dispondo a Inspeção Geral das Finanças dos seguintes serviços: auditoria e inspeção do setor público administrativo, auditoria e inspeção do setor empresarial, gabinete de apoio técnico e secretariado de apoio.

O Decreto-lei n.º 56/2006, no art.º 3.º, incumbe a IGF, como serviço central de controlo financeiro da administração financeira do Estado, de exercer o controlo nos domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial, visando a legalidade, a regularidade, bem como a economia, a eficiência e a eficácia na cobrança e na aplicação das receitas, tal como na realização das despesas públicas, competindo-lhe designadamente: i) Realizar auditorias, inspeções, averiguações, inquéritos, sindicâncias, exames e outras ações de controlo de natureza económico-financeira, contabilista e fiscal, às entidades públicas e semi-públicas e participadas, incluídas no âmbito da sua atuação; ii) Formular, no âmbito das auditorias e outros trabalhos que realize, propostas de melhoria da organização, funcionamento e gestão das entidades objeto da sua intervenção, visando, designadamente, a implementação de sistemas de controlo interno fiáveis, bem como acompanhar a respetiva implementação; iii) Dar parecer sobre os documentos de prestação de contas das entidades do setor público empresarial, nos casos legalmente previstos ou determinados superiormente; iv) Propor a instauração de processos disciplinares por infrações previstas nos termos do presente diploma orgânico e nos termos do estatuto em vigor; v) Requerer o arresto, o arrolamento ou outras providências cautelares não especificadas, para prevenir o perigo de lesão substancial de interesses financeiros da Administração Pública ou de interesse público; vi) Assegurar a articulação com as entidades congéneres nacionais e estrangeiras; vii) Exercer outras funções que lhe sejam legalmente cometidas ou determinadas superiormente. No âmbito da atuação, a IGF abrange as entidades do setor público, administrativo e empresarial.

As intervenções das ações são desenvolvidas por determinação do Ministro do Plano e Finanças e por determinação do Inspetor-geral de Finanças, nos termos do Plano Anual de Atividades, devidamente aprovado e nos casos legalmente previstos.

Foi com a promulgação da Lei n.º 7 03/99, de 20 de agosto, Lei Orgânica do Tribunal de Contas de São Tomé e Príncipe, em maio, com especificidade técnica, jurídica e administrativa para o controlo jurisdicional de finanças públicas, conforme exigência dos Estados modernos e democráticos e os princípios das Instituições Financeiras Superiores de Auditoria (INTOSAI). Este órgão supremo de controlo tem a competência de: i) dar parecer sobre a Conta Geral do Estado; ii) fiscalizar sucessivamente ou concomitantemente as entidades sujeitas à sua jurisdição e julgar as respetivas contas, sempre que necessário; iii) fiscalizar, previamente, de modo sistemático ou pontual, a legalidade e a cobertura orçamental dos atos e dos contratos dos quais resulte receita ou despesa para algumas entidades sujeitas ao seu

controlo; iv) fiscalizar a aplicação dos recursos financeiros obtidos no estrangeiro, através da cooperação, nomeadamente por via de empréstimo, subsídio, avales e donativos; v) realizar por iniciativa própria ou por solicitação da Assembleia Nacional ou do Governo auditorias sujeitas a sua jurisdição.

Segundo o n.º 02 do art.º 1.º da Lei Orgânica do Tribunal de Contas, este “é o Órgão supremo e independente de controlo da legalidade das receitas e despesas públicas e julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe.” Em matéria de jurisdição, o Tribunal de Contas tem controlo financeiro, essencialmente, sobre os seguintes órgãos: o Estado e todos os seus serviços, os serviços autónomos e projetos (nacionais ou internacionais, desde que envolvam o erário público), administração regional e local, empresas públicas e sociedades de capitais exclusivamente públicas.

Ao Tribunal de Contas está excluída a matéria do contencioso administrativo e fiscal (n.º 5 art.º 1.º da Lei Orgânica). Em 1999, no mesmo número da Lei Orgânica do Tribunal de Contas, foram criadas, em simultâneo, cinco leis: i) Lei n.º 04/99, de 8 de maio, relativa aos serviços de apoio do Tribunal de Contas e o respetivo quadro de pessoal; ii) Lei n.º 05/99, de 6 de maio, sobre procedimentos do Tribunal de Contas; iii) Lei n.º 06/99, de 8 de maio, sobre emolumentos a cobrar pelo Tribunal de Contas; iv) Lei n.º 07/99, de 8 de maio, sobre a fiscalização prévia do Tribunal de Contas; v) Lei n.º 08/99, de 8 de maio, sobre prestação de contas.

Após a criação da Lei n.º 04/99, de 08 de maio, lei relativa aos serviços de apoio do Tribunal de Contas e o respetivo quadro de pessoal, é definida a estrutura organizativa, o funcionamento, o quadro e o regime de pessoal da secretaria. Assim sendo, à data da criação, a Secretaria do Tribunal de Contas é formada por dois departamentos e uma secção: Departamento de Fiscalização Prévia, Departamento de Fiscalização Sucessiva e Secção Administrativa.

Relativamente à Lei n.º 05/99, de 06 de maio, lei sobre procedimentos do Tribunal de Contas, é aplicada aos processos do Tribunal de Contas e, complementarmente, à lei do processo civil, com as devidas adaptações. Segundo a Secção II, do art.º 2.º da referida lei, os processos distribuem-se da seguinte forma: conta geral do Estado, julgamento de contas, vistos, multas, recursos e outros processos.

A Lei n.º 06/99, de 08 de maio, lei sobre emolumentos a cobrar pelo Tribunal de Contas, define o regime jurídico dos emolumentos a cobrar pelo Tribunal, como contrapartida dos serviços focados, nomeadamente, no âmbito das Fiscalizações Prévias e Fiscalizações Sucessivas, constituindo para a gestão dos mesmos um cofre dotado de autonomia administrativa e financeira.

A Lei n.º 07/99, de 8 de maio, lei sobre a Fiscalização Prévia do Tribunal de Contas, é definido o regime jurídico de Fiscalização Prévia de receitas e despesas públicas. Segundo o parágrafo único do art.º n.º 1.º (Fiscalização Prévia), aos atos e contratos do Estado e demais entidades públicas menores são concedidos ou indeferidos os vistos, de acordo com a análise da legalidade e do cabimento financeiro.

De salientar que, nos contratos, é observado se foram notadas as condições mais favoráveis para o Estado.

Com a criação da Lei Orgânica do Tribunal de Contas foi revogado o n.º 06, do art.º 15, alíneas c), d) e e) da Lei n.º 08/91, de 11 de novembro, Lei de Base do Sistema Judiciário, de 9 de dezembro, em termos da matéria de competência do Juiz Singular do Supremo Tribunal de Justiça.

Pela lei anterior, decorrido um ano, concretamente em 2003, foi promulgada a Lei n.º 09/2003, de 09 de agosto, com alteração dos n.ºs 2 e 3 do art.º 1.º da Lei n.º 04/99, de 08 de maio, dos serviços de apoio ao Tribunal de Contas e o respetivo quadro do pessoal. Um dos objetivos desta alteração foi melhorar a compreensão do diploma e permitir maior operacionalidade do Tribunal de Contas.

Contrariamente à outra lei, a Secção Administrativa passou a designar-se Repartição Administrativa, tendo permanecido outras duas Repartições: Repartição de Fiscalização Prévia e Repartição de Fiscalização Sucessiva.

Pode verificar-se a importância no âmbito da Fiscalização Prévia. O Tribunal de Contas verifica os atos, contratos e outros instrumentos geradores de despesa ou representativos de responsabilidade financeiras diretas e indiretas, tipificados conforme as leis em vigor e os respetivos encargos que têm cabimento em verba orçamental própria. Logo, a concessão de visto constitui requisito de eficácia deste mesmo ato ou contrato e, por conseguinte, a sua recusa terá como efeito a ineficácia dos mesmos.

Em face disso, é através da Fiscalização Preventiva, impeditiva, coercitiva e pedagógica, que reside a maior eficácia de ações do Tribunal de Contas São-tomense no que respeita ao controlo. Em São Tomé e Príncipe, os governos, através das iniciativas legislativas, têm retirado poderes ao Tribunal de Contas, no que toca ao controlo prévio dos contratos e licitações públicas, celebrados entre o Estado e outras entidades. A verdade é que, para que um órgão Supremo de controlo financeiro funcione adequadamente e dê bons frutos, para além da consagração constitucional da autonomia e independência do mesmo, é necessário que as suas normas de organização e funcionamento sejam igualmente inseridas no limite material da Constituição, evitando deste modo as influências ou alterações legislativas por parte

dos órgãos políticos. De igual forma, deve seguir-se o exemplo do que está consagrado na Constituição Portuguesa, que para além de consagrar o Tribunal de Contas, no seu art.º 214, como Órgão Supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas, também reconhece que o mesmo goza de garantia constitucional, nos termos do art.º 288, quando da revisão ou alteração legislativa. Em conformidade, o legislador deve respeitar a interdependência dos órgãos de soberania como limite material da Constituição. É de reforçar, que a independência do Tribunal de Contas constitui uma característica vital, assegurando a imparcialidade do controlo exercido.

Com o processo de reforma em 2007, o Governo aprova o Decreto n.º 21/2007, de 04 de julho, para a criação do Sistema de Contabilidade Pública e Plano de Contas do Estado. O Sistema de Contabilidade Pública visa facilitar a análise e a interpretação dos resultados económicos e financeiros da gestão dos recursos públicos e conduz à melhoria da tomada de decisão. Com a criação deste Sistema e o respetivo Plano de Contas do Estado foi possível consolidar o Sistema de Administração Financeira do Estado (instituído pela Lei n.º 03/2007, de 12 de fevereiro de 2007, já citada anteriormente), o que permitiu integrar a informação proveniente dos diferentes organismos da Administração Pública, central, regional e local.

A Conta Geral do Estado é parte integrante destes documentos e deve ser enviada ao Tribunal de Contas para apreciação e ser colocada à votação na Assembleia Nacional. Verifica-se que, infelizmente, essa prática não aconteceu até junho de 2019.

Segundo o art.º 2.º do Decreto n.º 21/2007, o Plano de Contas do Estado é aplicável a todos os organismos do setor público administrativo. A adaptação aos organismos do poder público central foi prevista em 2008 e em 2009 pelos órgãos do poder regional e local.

Estabelecendo uma relação entre a criação do Decreto n.º 21/2007, que aprova o Regulamento do Sistema Contabilístico do Estado e o Plano de Contas do Estado, a Inspeção de Finanças deve fiscalizar o cumprimento dos dispositivos das normas de contabilidade pública e apontar irregularidades constatadas.

Em 2008, com a aprovação do Decreto n.º 08/2008, de 30 de maio, é aceite o Estatuto Orgânico que cria a Direção de Contabilidade Pública. De acordo com o parágrafo único do art.º 4.º “A Direção da Contabilidade Pública tem como finalidade orientar, centralizar, resumir e interpretar os fenómenos que afetam as situações orçamentais, financeiras e patrimoniais das entidades e demais órgãos que utilizam fundos públicos, através de metodologia especialmente concebida para o efeito.”

Verifica-se que, no ano de 2008, foram alterados os artigos 46.º alínea a) e 47.º alínea a), referentes à alteração ao regulamento interno do Tribunal de Contas (DR n.º 51 de 27 de

agosto), já objeto de uma primeira revisão em 2005. O motivo desta alteração foi o de se adaptar às novas realidades e dar resposta às crescentes exigências de funcionamento que foram colocadas à instituição, decorridos três anos da anterior alteração.

Com a alteração do art.º 46.º alínea a), após a conclusão da auditoria pelo auditor ou chefe de equipa de auditores, o relatório, que inclui todos os procedimentos, deve ser entregue ao chefe da repartição competente. Cabe ao secretário fazê-lo chegar ao presidente do Tribunal de Contas ou à entidade que ordenou a realização da auditoria.

Recorde-se que, de acordo a legislação, em qualquer tipo de auditoria pedida pelo Tribunal de Contas ou por outra entidade, o relatório deve ser encaminhado ao Presidente do Tribunal de Contas no prazo máximo de três dias.

No que se refere à alteração do art.º 47.º, sobre os relatórios enviados ao Tribunal de Contas, foram acrescentados alguns números e alterada a sequência. O auditor do Tribunal de Contas deve verificar se foram seguidos os procedimentos e normas de realização da auditoria das Instituições Financeiras Superiores de Auditoria e se estão em conformidade com as que constam no Manual do Auditor.

No que concerne ao art.º 47.º alínea a), os relatórios ou processos oriundos do Ministério Público ou de alguns Tribunais vão ao secretário que fica incumbido de os enviar ao Juiz relator. Em função do Ministério Público, podem ocorrer três das seguintes situações: o arquivamento, a citação do responsável e a instauração de processo.

Em 2009, surgiu o Decreto n.º 04/2009, de 10 de março, que imprime uma nova atitude na Administração Financeira do Estado, visando a abertura de uma conta bancária em algumas instituições bancárias e, conseqüentemente, o encerramento progressivo de contas bancárias pertencentes aos órgãos e organismos da Administração Central do Estado, definidos pelo despacho da então ministra do Plano e Finanças. Este decreto veio consolidar essencialmente a cobrança das receitas e a realização das despesas.

A Inspeção Geral Trabalho é o serviço público, na dependência direta do Ministro responsável pela administração do Trabalho em S. Tomé e Príncipe, que realiza o controlo do cumprimento das normas relativas às condições de trabalho, de prevenção dos riscos profissionais, bem como das demais normas, cujo controlo, por lei, lhe seja atribuído. O Decreto-lei n.º 7/2016 estabelece o regime estatutário das atividades de inspeção, auditoria e fiscalização, de informação e aconselhamento e de cooperação do sistema da Inspeção Geral do Trabalho.

O art. 5.º deste Decreto-lei atribui ao IGT o domínio da promoção da melhoria das condições de trabalho e realizar, nomeadamente, as seguintes atividades: i) O controlo das

disposições legais e regulamentares em matéria de relações de trabalho; ii) O controlo das condições de organização dos tempos de trabalho, de descanso e acordo de isenção de horário de trabalho; iii) Verificar a conformidade dos salários e demais prestações e contrapartidas do trabalho prestado, nos termos da lei, do acordo coletivo e do contrato individual do trabalho; iv) O Controlo do trabalho de menores, de aprendizes, de trabalhadores em formação e de outros grupos de trabalhadores vulneráveis, designadamente mulheres grávidas, puérperas ou lactantes e pessoas deficientes; v) O controlo sobre as normas respeitantes à proteção, direitos e garantias dos representantes dos trabalhadores nas empresas; vi) Verificar o cumprimento das disposições relativas à elaboração e cumprimento dos regulamentos internos das empresas.

Estabelece o mesmo art. 5.º, nos n.ºs 2, 3 e 4, o domínio do desenvolvimento da prevenção de riscos profissionais, o domínio da colocação, emprego e proteção do desemprego, migração e trabalho de estrangeiros e o domínio da segurança social e proteção social.

No exercício das atividades da Inspeção Geral do Trabalho foram reunidos diversos princípios, nomeadamente, o da proporcionalidade e o princípio do contraditório. Em conformidade com o princípio da proporcionalidade, os dirigentes dos serviços de Inspeção Geral do Trabalho e o pessoal de inspeção devem pautar a sua conduta pela adequação dos seus procedimentos aos objetivos da ação. Quanto ao princípio contraditório, os serviços de inspeção do trabalho devem conduzir as suas intervenções com observância, salvo nos casos previsto na Lei.

2.3. Contribuições das Normas Internacionais

A INTOSAI, através do seu *Committee on Accounting Standards (CAS)*, elaborou um conjunto de linhas de orientação para a construção e apresentação de relatórios financeiros governamentais⁷ *Accounting Standards Framework*, na perspetiva de obter uma ferramenta de auditoria, para as Instituições Superiores de Controlo utilizarem no desenvolvimento das funções de

⁷ INTOSAI é uma organização constituída em 1953, na cidade de Havana-Cuba, com o objetivo de promover o intercâmbio de ideias e experiências entre as entidades fiscalizadoras superiores sobre as auditorias governamentais. Ao longo de vários anos, a INTOSAI tem elaborado normas orientadoras do exercício de fiscalização. Neste sentido, publicou e tem recomendado às Instituições integradas nessa Organização a aplicação do documento intitulado Declaração de Lima, do IX Congresso da INTOSAI, sobre as linhas mestras do controlo das finanças públicas, que se resumem no seguinte: i) princípios gerais; ii) independência; iii) laços com o parlamento, o governo e a administração; iv) poderes das instituições superiores de controlo; v) métodos de controlo, pessoal de controlo, roca internacional de experiência; vi) relatórios; vii) competência de controlo das ISC das finanças públicas (site da INTOSAI - www.intosai.org apud Rolo, 2005).

fiscalização e de controlo, neste âmbito de análise, tendo produzido um guia de implementação para o efeito *Accounting Standards Framework Implementation Guide for SAI's* (INTOSAI, 1998 *apud* Rolo, 2005). A estrutura geral das normas de auditoria da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI, 1992) baseou-se nas declarações e relatórios aprovados em vários Congressos Internacionais e no relatório do Grupo de Especialistas em Contabilidade e Auditoria Pública dos países em desenvolvimento, das Nações Unidas.

As normas da INTOSAI devem ser consideradas em função das características institucionais, legais e circunstanciais de cada Entidade Fiscalizadora Superior (EFS). Entende-se, assim, que no âmbito das Normas de Auditoria, a INTOSAI refira a exigência de “*public accountability*” como um princípio básico. Por sua vez, a IFAC, no conjunto das suas atuais 21 Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (*International Sector Accounting Standards-IPSAS*)⁸, desenvolvidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*, inclui uma norma, precisamente a primeira, dedicada exclusivamente à apresentação das demonstrações financeiras, desenvolvendo os mesmos aspetos referenciados que obriga, em matéria de gestão o controlo dos seus recursos, neste caso dos financeiros. É de sublinhar o facto de a IFAC, no âmbito destas normas internacionais de contabilidade específicas, identificar os aspetos nos quais se diferenciam dos documentos da INTOSAI. A IFAC contribui ainda com estudos pertinentes para a boa prestação de informação financeira governamental, em particular o Estudo *11-Government Financial Reporting-Accounting issues and practices* (IFAC, 2000).

Estas normas foram elaboradas para proporcionar uma estrutura de procedimentos e práticas a serem seguidos na realização das auditorias. As normas da INTOSAI devem ser consideradas em função das características institucionais, legais e circunstanciais de cada Entidade Fiscalizadora Superior (EFS). Entende-se assim que, no âmbito das Normas de Auditoria, a INTOSAI refere à exigência de “*public accountability*” como um princípio básico. As normas da IFAC têm como objetivos aumentar o nível de auditoria, harmonizar a auditoria das demonstrações financeiras, promover o desenvolvimento dos princípios e das técnicas de auditoria e incrementar a compreensão mútua dos relatórios dos auditores sobre as demonstrações financeiras.

⁸ IFAC é uma organização fundada em 1977, com os objetivos de promover a adesão a elevados padrões internacionais de qualidade profissional na área da Contabilidade/Auditoria, facilitar a colaboração e cooperação entre os seus membros, e constituir uma voz ativa nas matérias relevantes em termos de políticas públicas, relativas à profissão (site da IFAC - www.ifac.org).

2.4. Síntese análise da evolução

Analisa-se a evolução do sistema de controlo interno na administração pública em São Tomé e Príncipe, desde 1975 à atualidade. Esta análise permite ter maior conhecimento de São Tomé e Príncipe e das leis que fundamentam a prática do Sistema de Controlo na Administração Pública.

O Sistema de Controlo interno na Administração Pública, em São Tomé e Príncipe, implementado pela Resolução 2/76, publicada em 06 de fevereiro 1977, estabelecia as competências e regulava as inspeções, balanços dos exames de sindicância e irregularidade financeira. Revogada pelo Decreto-lei n.º 17/94, publicado em 30 junho de 1994, regulava as Organizações das Profissões Liberais de Revisor Oficial de Contas ou de Contabilista, para inspecionar os organismos da Administração Pública.

Anteriormente, o controlo da legalidade e auditoria era realizado pelo Tribunal de Justiça. Em 20 de outubro de 1999 passou a ser tarefa fundamental do Tribunal de Contas, com a criação da respetiva Lei Orgânica. Esta lei deu origem a outras leis e alterações: lei dos Serviços de Apoio do TC e do respetivo quadro de pessoal; lei sobre procedimentos no TC; lei sobre emolumentos a cobrar pelo TC; lei sobre a fiscalização prévia do TC; lei sobre prestação de contas; alteração da Lei Orgânica do TC e alteração do Regulamento Interno.

Segundo Vera Cruz, a auditoria às contas das empresas públicas em STP vem desde o período colonial, cujos serviços públicos e departamentos tinham responsabilidade de submeter, anualmente, as suas contas para auditoria no Tribunal Administrativo de São Tomé. Com a independência de São Tomé e Príncipe em 1975, este processo esteve em vigor até fevereiro de 1982, data em que os membros do Tribunal se reuniram pela última vez para aprovar despesa públicas, (Vera Cruz, 2010:10; Seabra, 2002).

Na opinião de alguns antigos administradores públicos, diretores e funcionários, e no âmbito da pesquisa do estudo, afirmaram que, para uma boa gestão pública, o Sistema do Controlo Interno poderia ser implementado por um órgão externo e não pelo Ministério das Finanças. Por sua vez, as entidades deveriam ser estruturadas, incluindo o departamento do sistema interno e auditoria, para o processo dos sistemas de controlo e auditoria interna.

Deve frisar-se que o país tem necessidade de adotar um Sistema de Controlo Interno e apostar em diplomas específicos, pois verifica-se o que já é uma realidade em Portugal a instituição de três níveis de controlo que aqui se apresentam como disposto na legislação portuguesa, como cita Rolo, (2005:132):

- I. O controlo operacional ou 1.º nível “[...] consiste na verificação, acompanhamento e informação, centrado sobre decisões dos órgãos de

gestão das unidades de execução de ações, é constituído pelos órgãos e serviços da inspeção, auditoria ou fiscalização inseridos no âmbito da respetiva unidade.”

- II. O controlo setorial ou de 2.º nível “[...] consiste na verificação, acompanhamento e informação perspectivados preferentemente sobre a avaliação do controlo operacional e sobre a adequação da inserção de cada unidade operativa e respetivo sistema de gestão, nos planos globais de cada ministério ou região, sendo exercido pelos órgãos setoriais e regionais do controlo interno.”
- III. Por último o controlo estratégico ou de alto nível “[...] consiste na verificação, acompanhamento e informação perspectivados preferentemente sobre a avaliação do controlo operacional e controlo setorial, bem como sobre a realização das metas traçadas nos instrumentos provisionais, designadamente o Programa do Governo, as Grandes Opções do Plano e o Orçamento do Estado.

A mesma autora considera que a importância do Conselho Coordenador do Sistema Nacional de Controlo Interno, cuja missão é a de promover a cooperação entre os serviços e os órgãos que compõem aquele sistema, por forma a implementar uma atuação articulada entre estes setores de controlo (Rolo, 2005:133).

Evidencia-se que continua a ser ainda um grande desafio para São Tomé e Príncipe haver um bom Sistema do Controlo Interno na Administração Pública, não obstante os avanços consideráveis já conseguidos. Na tabela 2 ,que abaixo se apresenta, resumem-se as principais legislações desenvolvidas em São Tomé e Príncipe, relacionadas com o Sistema do Controlo Interno e Auditoria.

Tabela 2.1. Algumas legislações relevantes publicadas no Diário da república que evolue no processo do sistema de controlo interno na administração pública em S. Tomé e Príncipe

Ano	Descrição
1986	Lei n.º 1/86 de 31 de dezembro, aprova a lei sobre a Administração Financeira
1976	Decreto n.º 2/76 de 06 de junho 1977, aprova as suas competências e regulava as inspeções, balanços dos exames de sindicais e irregularidade financeira
1994	Decreto-Lei n.º 17/1994 de 30 junho, aprova para regularização da organização das profissões liberais revisor oficial de conta (Plano OCAM de Contabilidade Geral das Empresas e das Obrigações na Matéria Contabilística)
1997	Lei n.º 5/1997, de 1 de dezembro, aprova a Lei de Estatuto da Função Pública
1999	Lei n.º 3/99, de 20 de agosto de 1999, aprova a Lei Orgânica do Tribunal de Contas de São Tomé e Príncipe
1999	Lei n.º 4/99, de 20 de agosto de 1999, aprova a lei relativa aos serviços de apoio de Tribunal de Contas e o respetivo quadro do pessoal.
1999	Lei n.º 6/99, de 20 de agosto de 1999, aprova a lei sobre emolumentos a cobrar pelo Tribunal de Contas
1999	Lei n.º 7/99, de 20 de agosto de 1999, aprova a lei sobre a fiscalização prévia do Tribunal de Contas.
1999	Lei n.º 8/99, de 20 de agosto de 1999, aprova a lei sobre prestação de contas
2002	Lei n.º 1/2002, de 10 de Dezembro de 2002, lei de Alteração ao Artigo 9.º da Lei n.º 3/99 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas)
2003	Lei n.º 3/2007 designado pelo Sistema de Administração Financeira do Estado
2006	Decreto-Lei n.º 56/2006, de 26 de dezembro de 2006, aprova e define a natureza, Missão, Âmbito e Atribuições da Inspeção-geral de Finanças
2007	Decreto n.º 21/2007, de 04 de julho, aprova a criação do Sistema de Contabilidade Pública e Plano de Contas do Estado.
2007	Lei n.º 3/2007, de 12 de junho Lei sobre sistema de Administração do Estado

2009	Decreto n.º 04/2009, de 10 de março, que imprime uma nova atitude na Administração Financeira do Estado, visando abertura de conta bancária
2016	Decreto-Lei n.º 7/2016 estabelece o regime estatutário das atividades de inspeção, auditoria e fiscalização, de informação e aconselhamento e de cooperação do sistema da Inspeção Geral do Trabalho.
2018	Lei n.º 2/2018, de 5 de março 2018, Revisão de Estatuto da Função Pública

Fonte: Elaboração Própria

CAPÍTULO III – ESTUDO EMPÍRICO

No terceiro capítulo, formula-se o enquadramento, o objetivo, a metodologia de recolha de dados, a situação atual, a análise, e os resultados, relativamente à compreensão de realidade do desempenho do Sistema de Controlo Interno e Auditoria na Administração Pública, em São Tomé e Príncipe.

3.1. Enquadramento e objetivos

Como se concluiu no segundo capítulo, São Tomé e Príncipe é um país de pequenas dimensões, com um número reduzido de organismos administrativos. Após a independência em 1975, a falta do SCI na Administração Pública, em São Tomé e Príncipe, originou, na década de 80 que muitas empresas públicas criadas pelo Estado Santomense na primeira República, depois de entrarem na crise, ficassem arruinadas e, mais tarde, na segunda República, tivessem de ser liquidadas. Houve outras que foram privatizadas por falta de coordenação, de supervisão e de fiscalização das atividades dos diferentes setores.

Com o advento do multipartidarismo nos anos 90, STP conheceu os primeiros diplomas legais que impunham a implementação e utilização do Sistema do Controlo Interno.

O principal objetivo desta investigação centra-se na análise do SCI na Administração Pública, em São Tomé e Príncipe, e como se tem implementado o processo da aplicação do SCI. Em concreto, procura averiguar-se a situação atual, bem como evidenciar a contribuição da sua evolução, como importante instrumento de gestão proporcional, que serve de base a toda a atividade Administrativa.

Constitui igual contributo o estudo do SCI como melhoramento da qualidade e credibilidade da informação produzida na Administração Pública, em STP, e se a utilização do SCI aumenta o rigor nas atividades que nele se enquadram.

3.2. Metodologia de recolha de dados e sua análise

A presente investigação, ao utilizar o questionário como método de recolha de dados, introduz uma componente de pendor quantitativo que se justifica pela necessidade de analisar, descrever e interpretar, dentro do perímetro das entidades de Administração Pública em S. Tomé e Príncipe, as valências dos que têm em funcionamento o Sistema de Controlo Interno, bem como a utilização que fazem do mesmo.

O método utilizado tem maioritariamente perguntas e resposta fechada, para permitir uma análise mais objetiva, uma melhor compreensão e menor erro estatístico na investigação.

Nesta perspetiva, e de acordo com o descrito na Introdução acerca da pesquisa e do conhecimento da informação existente sobre o Sistema de Controlo Interno, o presente estudo pode classificar-se como exploratório e descritivo.

3.2.1. Instrumentos de recolha de dados

O instrumento utilizado na recolha de dados foi o inquérito por questionário às entidades de Administração Pública, em S. Tomé e Príncipe.

O motivo da escolha desta metodologia é inerente ao objetivo que neste estudo se pretende alcançar. Logo, a metodologia inquérito por questionário, como uma das metodologias de investigação, permite a formulação de inúmeras perguntas aos inquiridos.

O inquérito por questionário é composto, essencialmente, por duas partes: a primeira, com apresentação e identificação dos inquiridos e ministérios; a segunda, pela caracterização da amostra, no Sistema do Controlo Interno e Auditoria, em São Tomé e Príncipe.

Vinte e quatro perguntas fechadas foram colocadas, enunciando-se na primeira parte as seguintes: nome da instituição, idade, género, cargo de dirigentes, habilitação literária e situação laboral. A segunda parte assenta sobre a implementação, valorização e grau da importância do SCI, a prática do sistema de controlo interno e auditoria interna.

3.2.2. Seleção, caracterização e processo de recolha da amostra

No presente estudo, a amostra diz respeito a entidades públicas da Administração Pública, em São Tomé e Príncipe.

Em relação ao número da nossa amostra, são apenas 34 as entidades de Administração Pública São-Tomense, incluindo o Tribunal de Contas e o Tribunal Judicial.

Este tipo de amostra foi elaborado, aleatoriamente, junto das entidades públicas em STP, tendo como requisito o cargo do dirigente e sem qualquer abordagem da situação laboral. Posteriormente, após o preenchimento, os mesmos foram recolhidos, mediante solicitação prévia ao inquirido.

Assim sendo, no inquérito realizado entre os meses de janeiro e fevereiro de 2018, os ministérios e instituições inquiridos na Administração Pública, em São Tomé e Príncipe, são os seguintes:

- Ministério de Infraestruturas Recursos Naturais e Ambiente;
- Ministério de Administração Pública e Direito Humanos;
- Ministério da Saúde, Ministério da Educação e Cultura;
- Ciência e Comunicação, Ministério das Finanças e Economia Azul;

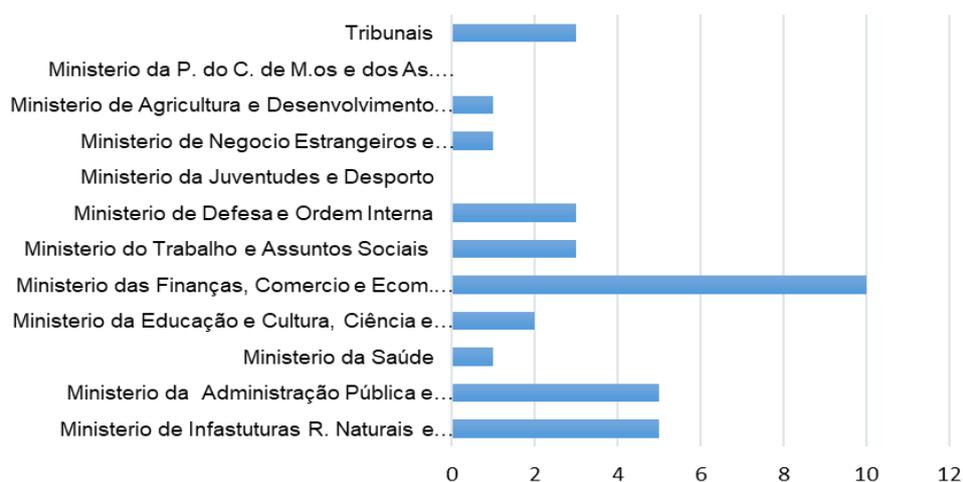
- Ministério do Trabalho e Assuntos Sociais;
- Ministério da Defesa e Ordem Interna;
- Ministério da Juventudes e Desporto;
- Ministério dos Negócios Estrangeiros e Comunidades;
- Ministério da Agricultura Rural, Ministério da Presidência do Conselho de Ministros e dos Assunto Parlamentares;
- Tribunais.

3.3. Resultado do inquérito

Deste modo, a população ajustada passou a incluir 40 entidades (40 questionários). Obtiveram-se 34 respostas, entre as quais 28 completas, e 6 entidades recusaram-se a responder.

Do total de 10 dos Ministérios e dos Tribunais inquiridos, o Ministério da Presidência do Conselho de Ministros e dos Assuntos Parlamentares e o Ministério da Juventude e Desporto foram dos não inquiridos. O Ministério das Finanças, Comércio e Economia Azul foi aquele a que o inquérito por questionário mais se adequou, havendo uma maior simplicidade nas respostas.

Figura 3.1. Questão - 1 Os Ministérios pertencentes



O total dos inquiridos tem uma idade compreendida entre os 23 e os 62 anos, sendo que a faixa etária entre 30-39 anos representa 67% do total. A segunda faixa etária, com 17%, situa-se entre 40-49 anos. A faixa de 50 ou mais anos representa 10%, e os 6% pertencem à faixa etária de 20-29 anos de idade. A maioria dos respondentes é do género masculino.

Figura 3.2. Questão - 3 Idade

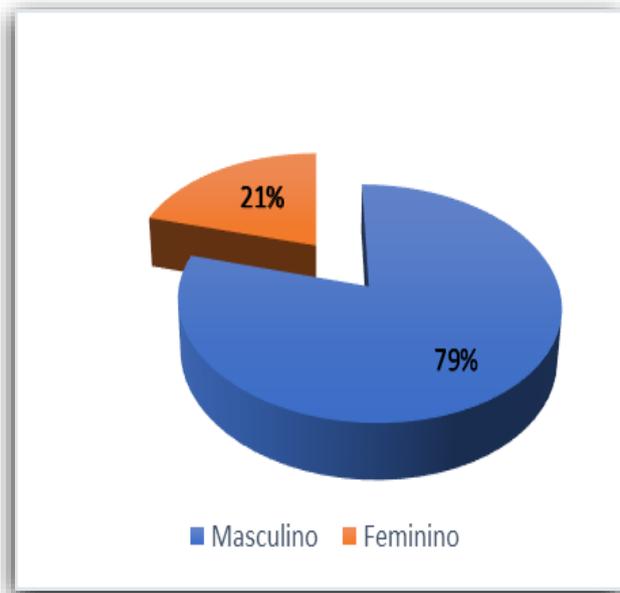
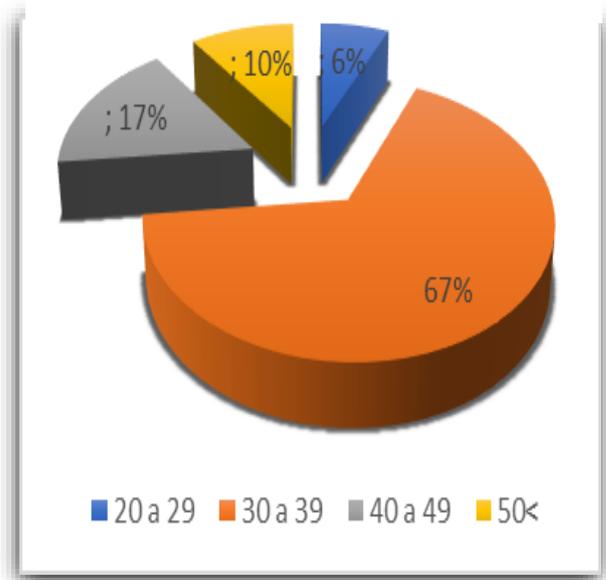


Figura 3.3. Questão - 4 Género



Na questão 5, 50% do total de respondentes desempenha cargos técnicos. 22% são chefes de departamentos e 16% exercem outros cargos, e.g., os titulares de cargos de diretor e chefes de secção apresentam-se em menor percentagem. Quanto a habilitações académicas, onde a maioria dos respondentes a exercer o cargo de dirigente na AP tem o grau de licenciatura (74%), visto que, na Administração Pública, em S. Tomé e Príncipe, o mínimo exigível para o dirigente é o grau de licenciatura.

Figura 3.5. Questão - 6 Habilitação literária

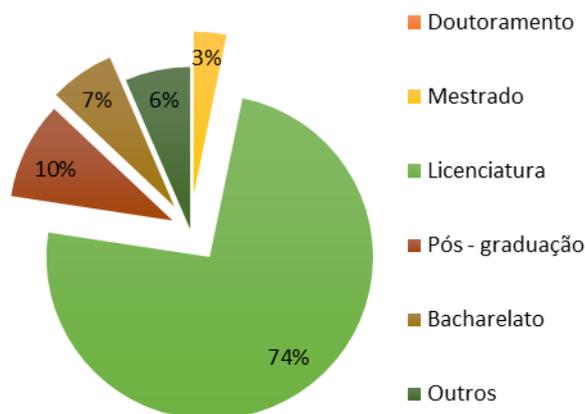
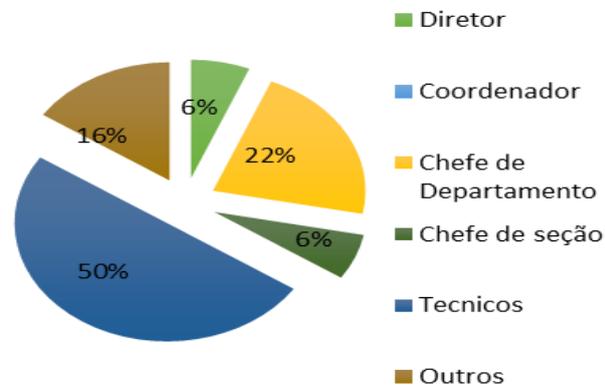
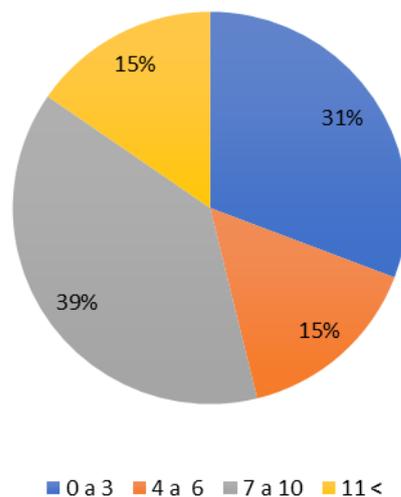


Figura 3.4. Questão - 5 Cargos dirigente



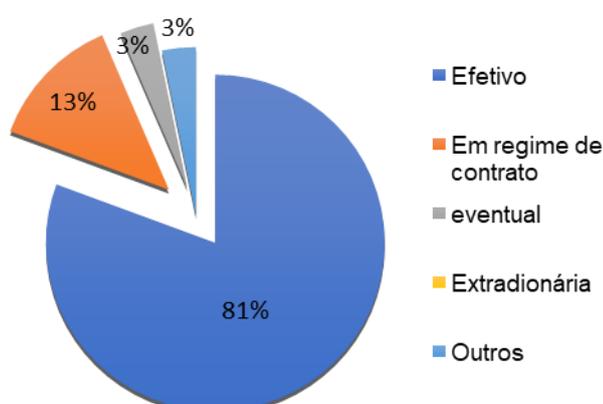
Maioria dos respondentes encontra-se entre 7-10 anos na entidade a onde exerce os seus cargos na administração pública 39%, 31% encontra-se na entidade de 0-3 anos e de 4-6 e 11< encontra-se nas entidades públicas com 15%.

Figura 3.6. Questão 7- Ano de serviço nesta instituição



A questão 8, que aborda a situação laboral, mostra que a maioria dos respondentes são efetivos onde exerce a sua função (81%) e 13% encontra-se em regime de contrato.

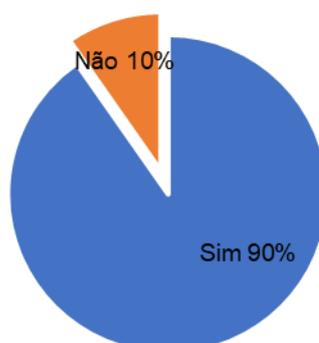
Figura 3.7. Questão - 8 Situação laboral



3.3.1 Análise e discussão dos resultados

Foi colocado de forma direta, na questão 9, se a instituição possui um SCI. A percentagem afirmativa foi de 90% e negativa de 10%. Tendo em conta que já foi afirmado neste estudo que o SCI é obrigatório na Administração Pública em STP, verifica assim um comprimento legislativo por parte dos respondentes ou melhor, dos gestores públicos.

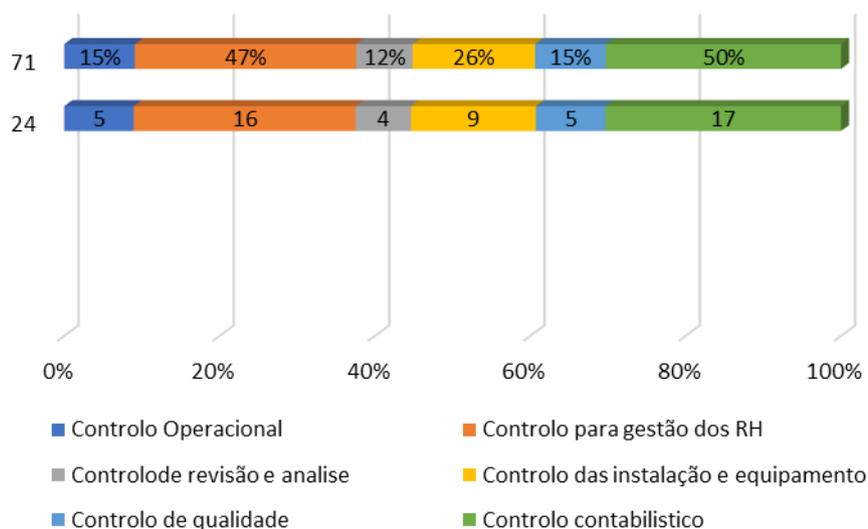
Figura 3.8. Questão 9 - A sua instituição possui um sistema de controlo interno? Ex. controlo administrativo/financeiro, controlo para gestão de RH, controlo de revisão e análise, controlo operacional, e controlo das instalação e equipamento.



Na prática de controlos nas instituições, a maioria dos respondentes afirmou a sua realização. 50% dos respondentes afirmou existir controlo contabilístico, 47% controlo de gestão de RH, 26% controlo de instalação e equipamentos, 15% controlo de operação e de qualidade, e 12% controlo de revisão e análise.

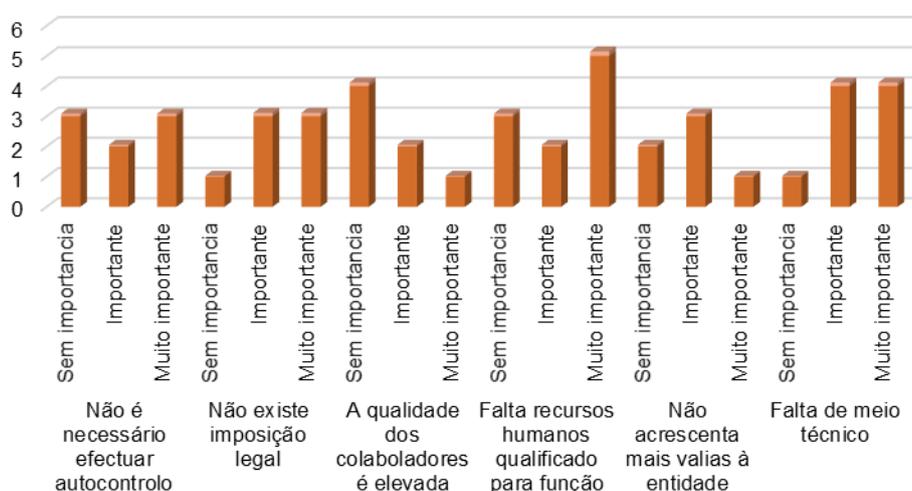
No controlo das instalação e equipamento e no controlo de qualidade, os respondentes referem as frequências das realizações nos organismos de AP em São Tomé e Príncipe.

Figura 3.9. Questão 9.1 - Quais são os controlos que a sua instituição pratica?



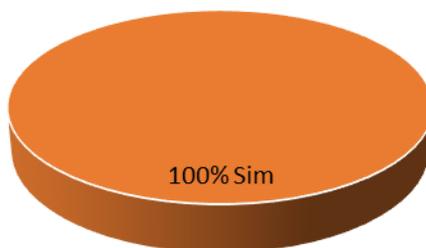
Relativamente à valoração atribuída a cada um dos fatores, no entender dos respondentes, o que pode contribuir para a não implementação de um SCI, questão 9.5, é a falta de recursos humanos qualificados para a função (15%), e 12% a falta de meios técnicos.

Figura 3.10. Questão 9.2 - Qual a regularidade com que são efetuadas as ações de SCI?



Foi solicitada, na questão 10, a opinião dos respondentes acerca da possível mais-valia do SCI para a execução orçamental. 100% consideraram o SCI uma mais-valia. Alguns destes respondentes foram os mesmo que afirmaram não possuir um SCI, mas reconheceram a mais-valia para a execução orçamental.

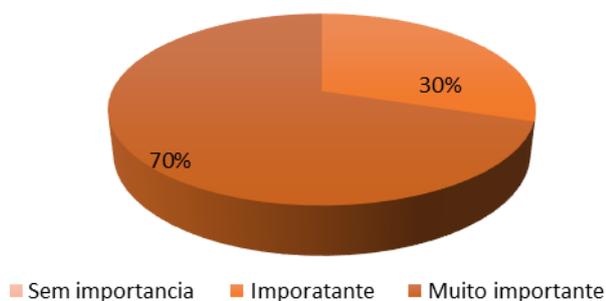
Figura 3.11. Questão 10 - No seu entender o SCI é uma mais-valia para a execução orçamental?



De acordo com o reconhecimento da mais-valia do SCI na AP em STP, tendo em conta que é uma imposição legal, os respondentes valorizaram a contribuição do SCI para execução orçamental de entidades.

É de realçar as respostas positivas à questão 11. 70% concederam muito importância à contribuição do SCI para a execução orçamental, e os restantes 30% concederam importante essa mesma contribuição do SCI para a execução anual de entidades.

Figura 3.12. Questão 11 - Como valoriza a contribuição do SCI para execução orçamental anual da entidade?

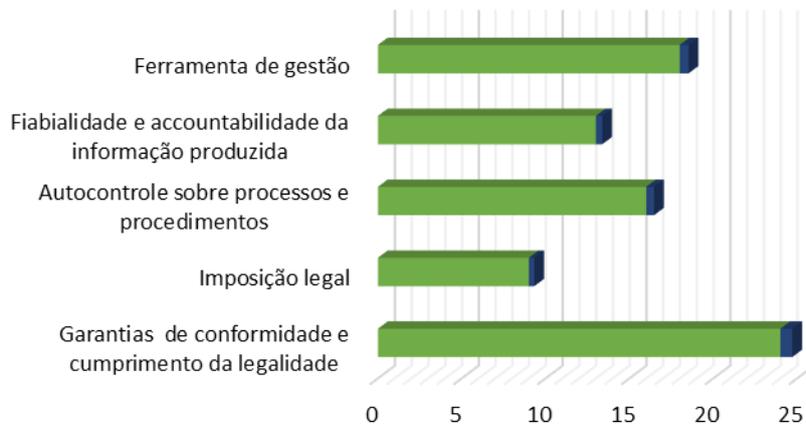


Para esta questão, que justifica a implementação de um SCI, a fiabilidade e *accountability* da informação produzida é facto determinante para todos os respondentes. 71% concederam também as garantias de conformidade e cumprimento da legalidade, 53% ferramenta de gestão, 47% autocontrolo sobre processos e procedimentos e 38% a fiabilidade e *accountability* da informação produzida.

É de salientar, que somente 33% concederam a imposição legal, como uma justificação para a implementação de um SCI.

Nesta questão, não se pode deixar de referir que 71% dos respondentes refere as garantias de conformidade e cumprimento da legalidade para implementar o SCI, mas somente 33% o reconhece como uma imposição legal.

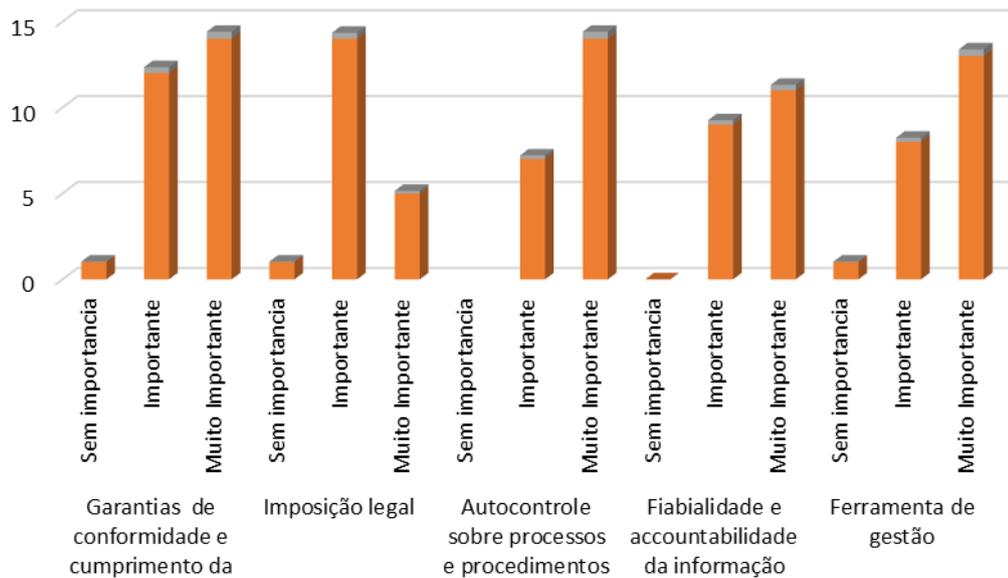
Figura 3.13. Questão 12 - No seu entender, quais as razões que justificam a implementação de um SCI?



Relativamente a valoração atribuída a cada um dos fatores, no entender dos respondentes, o que pode contribuir para a não implementação de um SCI (questão 9.2) é a falta de recursos humanos qualificados para a função e a falta de meios técnicos, aspetos muito importantes.

Destaca-se, ainda, que o respondente atribui pouca ou nenhuma importância, à elevada quantidade de colaboradores.

Figura 3.15. Questão 12.1 - Qual é o grau de importância que lhe atribui para a implementação do SCI?



Refere-se, ainda, que na questão 13, os 56% de respondentes afirmaram que a entidade efetua auditorias internas e 44% responde que não são efetuadas auditorias internas. Portanto, é de evidenciar que a maioria das entidades públicas não possuem departamento de auditorias. As auditorias na AP em STP, de acordo com o SCI, são efetuadas segundo o art.º 18 do Decreto-lei n.º 56/2006 no plano de atividade ou nos despachos que as determinam e incidem sobre entidades neles individualizadas e, no caso das ações inspetivas, que envolvam entidades públicas.

Figura 3.16. Questão 13 - A entidade efetua auditorias internas?



Relativamente às áreas de entidades que possuem o SCI, 68% dos respondentes referem-se às áreas de controlo contabilístico e financeiro, 47% às áreas de operação ou de gestão, 29% às áreas de conformidade e 26% às áreas de controlos de legalidade.

Figura 3.17. Questão 14 - Quais as áreas em que a entidade efetua CI?

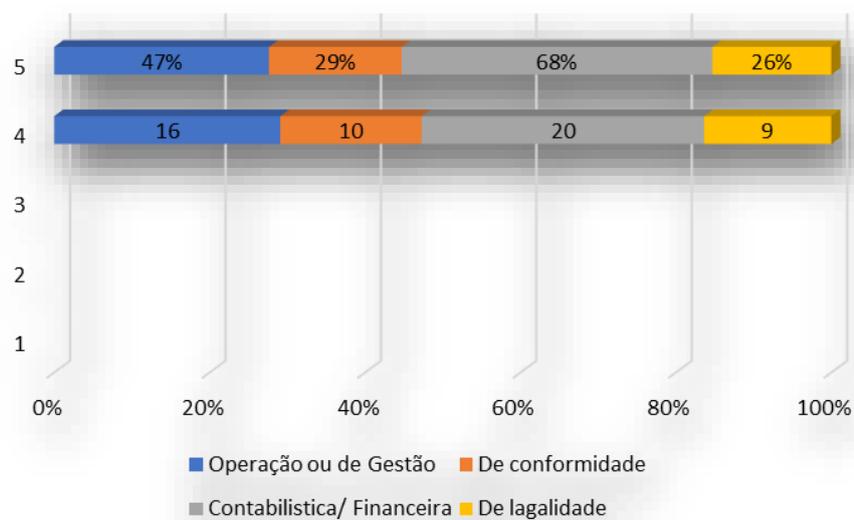


Figura 3.18. Questão 14.1 - Qual a importância que atribui a cada uma das áreas?

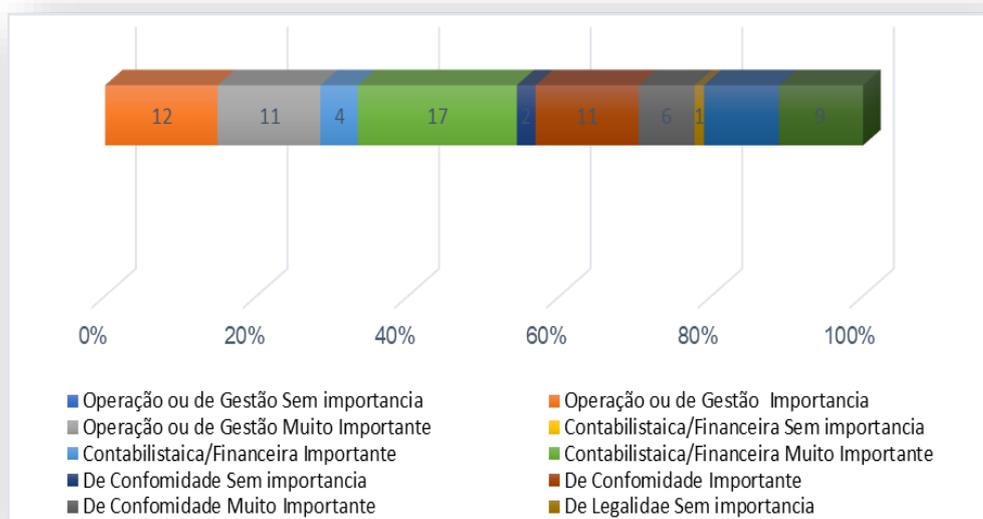
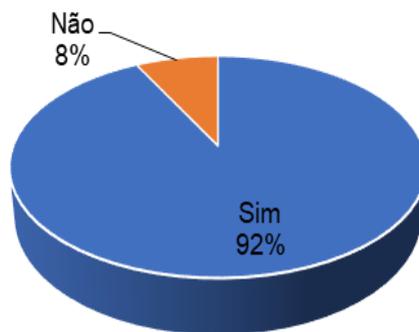


Figura 3.19. Questão 15 - É elaborado relatório dos resultados nos procedimentos do SCI realizados?

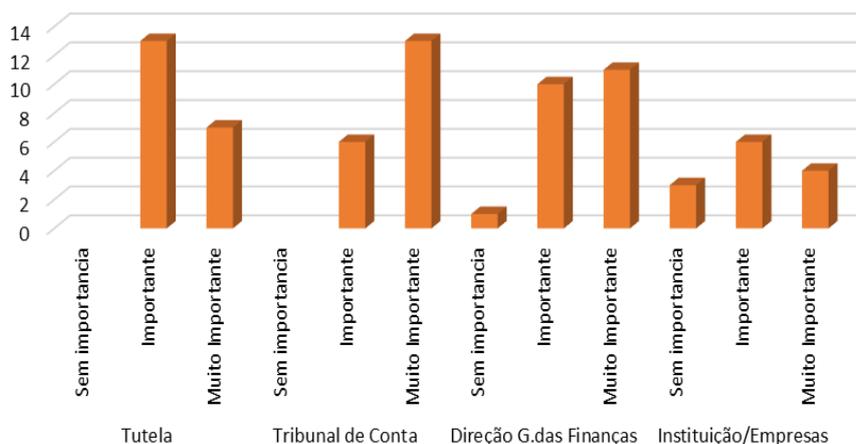


Ao cumprir os procedimentos de CI gera-se informação e, a sua não divulgação, é remeter estas ações para um fim em si mesmas, não permitindo que elas possam contribuir para a melhoria dos processos e atuações de organização.

De acordo com o Decreto-lei n.º 56/2006, a competência da IGF assegura o encaminhamento simultâneo dos seus relatórios à tutela, ao Ministério Público e ao Tribunal de Contas, independentemente da existência ou de indícios de responsabilidade criminal ou financeira.

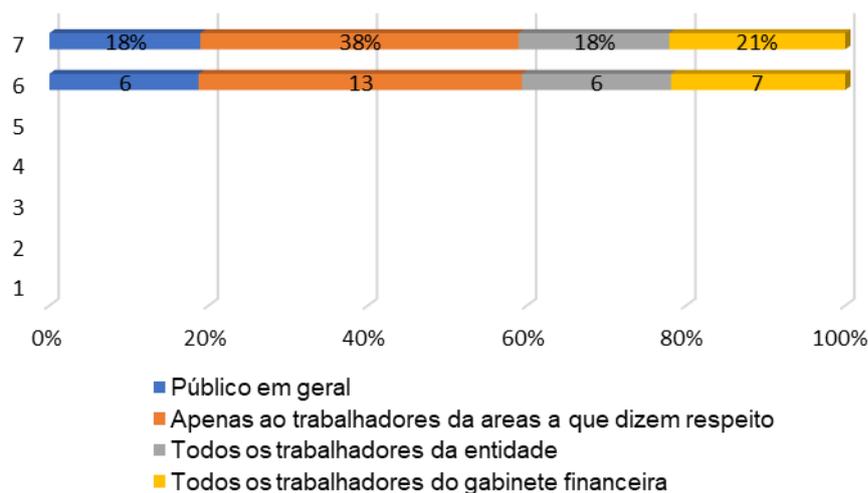
Nesta questão, para 38% dos inquiridos, o envio do relatório é muito importante para o TC, 32% para a Direção Geral das Finanças e 9% sem importância para instituição/empresa.

Figura 3.20. Questão 16 - Qual a relevância que atribui ao envio do relatório do SCI para:



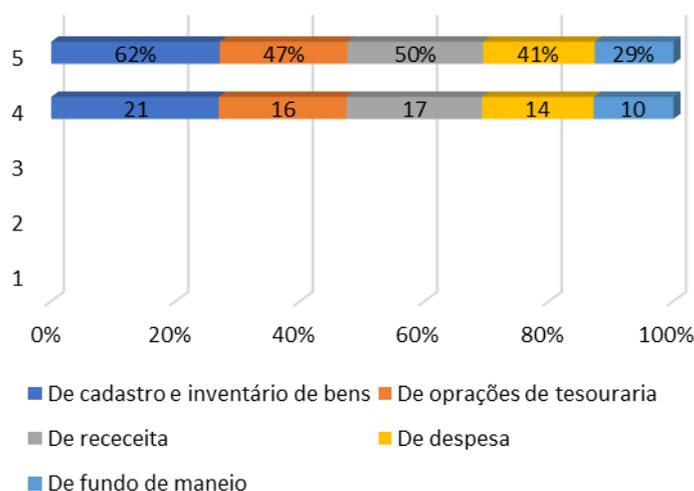
As normas de CI são divulgadas apenas a 38% dos trabalhadores das áreas a que dizem respeito, 21% a todos os trabalhadores do gabinete financeiro e 18% ao público em geral e a todos os trabalhadores da entidade.

Figura 3.20. Questão 16.1 - As normas de controlo interno são divulgadas:



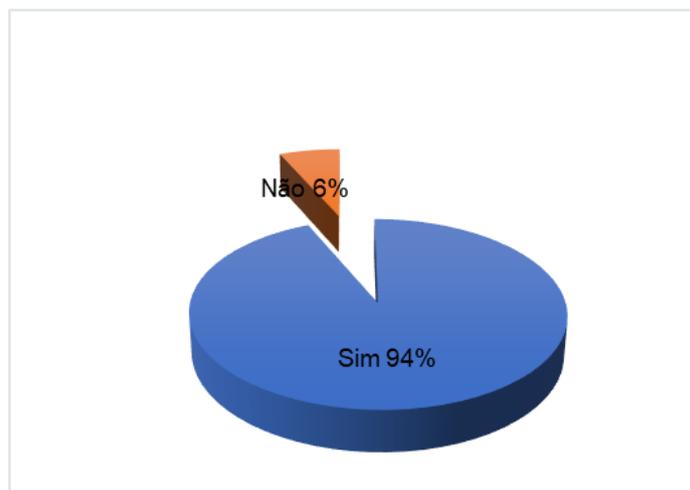
Entretanto, os respondentes na questão 16.2 referiram as seguintes áreas em que a instituição possui as normas de CI: 62% nas áreas de cadastro de inventário de bens, 50% na área receitas, 47% na área de operação de tesouraria, 41% na área de despesas e 29% na área de fundo maneiio.

Figura 3.21. Questão 16.3 - Para quais das seguintes áreas a instituição possui a norma de procedimentos de CI específica:



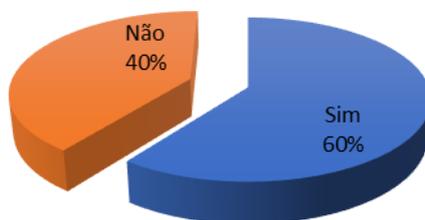
A maioria dos respondentes (94%) afirmou que as suas instituições possuem normas de procedimento de CI, e 6% declarou que não possuem.

Figura 3.21. Questão 16.2 - A instituição possui a norma de CI?



Para a questão 17, que atribui a existência na instituição de um manual de procedimentos, com referência e discriminação dos processos e fluxogramas do gabinete financeiro, 60% afirmam a sua existência e 40% não afirmam a existência de qualquer manual de procedimentos.

Figura 3.22. Questão 17 - Existe na instituição um manual de procedimentos com referência e descrição dos processos de fluxogramas de gabinete financeiro?



Relativamente ao gabinete financeiro, os procedimentos e processos das atividades financeiras são eficientes no SCI da AP em S. Tomé e Príncipe. Existe isolamento de funções entre os colaboradores do gabinete financeiro que operam as receitas e os colaboradores que operam as despesas e com princípios de rotatividade de funções.

Figura 3.23. Questão 18 - Existe isolamento de função entre o(s) colaboradores e o restante do gabinete financeiro?



Figura 3.24. Questão 19 - Existe isolamento de funções entre os colaboradores que operam a receita e os colaboradores que operam a despesas?

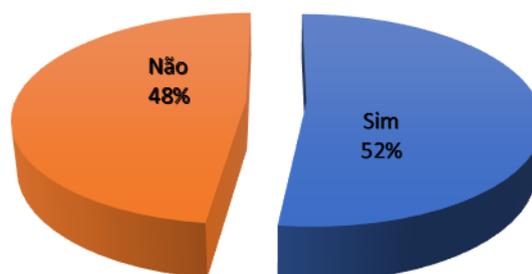
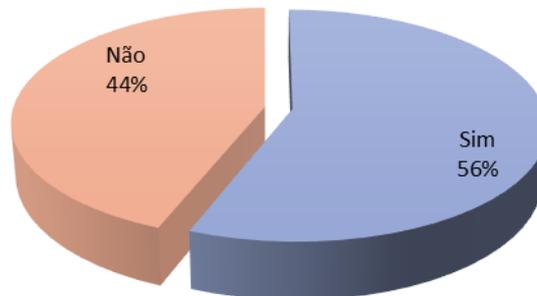


Figura 3.25. Questão 20 - Está estabelecido um princípio de rotatividade de funções para os colaboradores do gabinete financeiro?



Da atividade desenvolvida na área financeira, nos processos afetos às reconciliações bancárias, é de salientar que os respondentes afirmam que as reconciliações são mais para a administração central. Alguns respondentes afirmaram, também, que a verificação e realização das reconciliações bancárias são mais para empresas públicas.

Figura 3.26. Questão 21- A instituição possui reconciliação bancária?

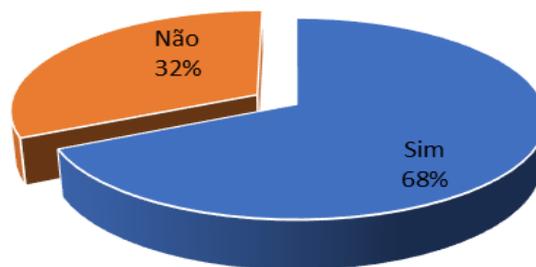
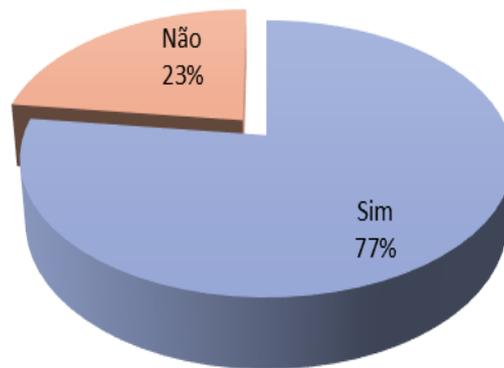
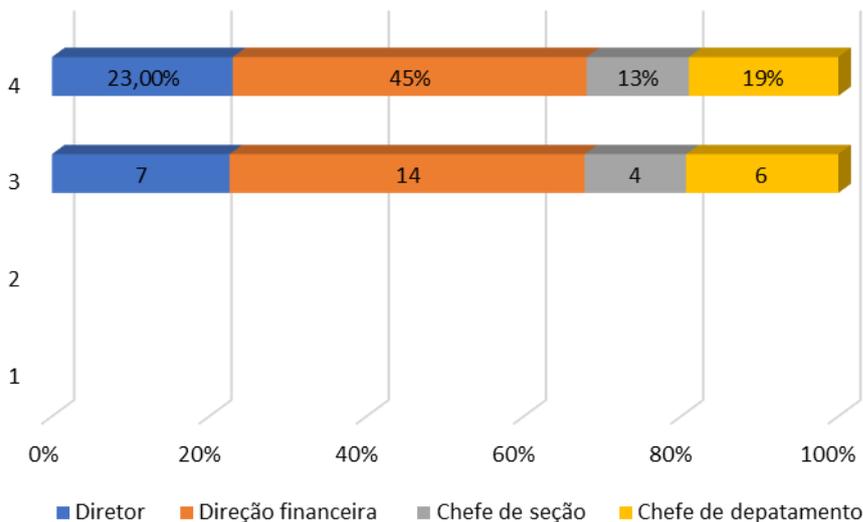


Figura 3.27. Questão 21.1 - A instituição efetua a reconciliação bancária?



Na questão 21.3, que refere a verificação de reconciliações bancárias, 45% dos respondentes afirmaram que a responsabilidade é da direção financeira, 23% do diretor, 19% do chefe de departamento e 13% do chefe de secção.

Figura 3.28. Questão 21.3 - As reconciliações bancárias são verificadas por outros elementos distintos à sua realização?



No âmbito da contabilidade analítica, 83% dos respondentes afirmou que sim, e 17% que não possuem contabilidade analítica. É de realçar que 84% das entidades elabora planos das suas atividades. Todavia, afirmaram que este processo é mais comum na Administração Central e nas empresas que têm autonomia administrativa e financeira, do que em outras entidades.

Figura 3.30. Questão - 23 A entidade possui contabilidade analítica?

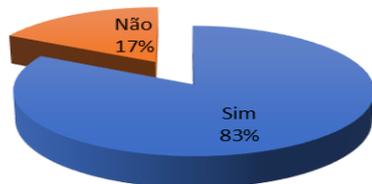


Figura 3.31. Questão - 24 A instituição possui plano de atividades?



3.3.2. Situação atual de São e Príncipe

Refere-se, anteriormente, que com o advento do multipartidarismo nos anos 90, São Tomé e Príncipe conheceu os primeiros diplomas legais que impõem a implementação e utilização do Sistema de Controlo Interno na Administração Pública. Foi regulamentado pelo Diploma n.º 17/94, publicado em 30 junho de 1994, que regulava as organizações das profissões liberais de Revisor Oficial de Contas ou de Contabilista, para inspecionarem os organismos da Administração Pública. Após revogação pelo Decreto-lei n.º 56/2006, de 26 de dezembro de 2006, define a missão, âmbito e atribuições da Inspeção Geral das Finanças e, em 20 de outubro de 1999, a criação da Lei Orgânica do Tribunal de Contas. Portanto, a Administração Pública conheceu novos patamares de controlos administrativo, legislativo e judicial.

Neste estudo, constata-se alguns aspetos importantes da situação atual do Sistema de Controlo Interno. Um dos aspetos muito importante é que a maioria dos dirigentes e funcionários têm, no mínimo, grau de licenciatura e são conhecedores dos processos administrativos e, sobretudo, na fiabilidade e *accountability* das informações administrativas e do Sistema de Controlo Interno.

Os funcionários estão formados na implementação de estratégia geral das competências e capacidades dos Sistemas de Gestão das Finanças Públicas e o seu controlo e Inspeção eficaz.

A IGF tem conhecimentos sólidos sobre as normas de ética e conduta, tais como: conhecer, apropriar e aprofundar as metodologias e técnicas mais usadas na conceção, imple-

mentação e acompanhamento de auditorias financeiras, orçamentais e fiscais, de desempenho e avaliação de serviços e programas, tendo por base as referências e normas internacionais; conhecer e utilizar normas de relato e técnicas de elaboração de relatórios.

O inspetor de finanças tem uma apreciação mais detalhada sobre os vários tipos de auditoria existentes e, ao mesmo tempo, saber distingui-las, bem como os conhecimentos sobre a deontologia profissional, a ética, e as técnicas e os procedimentos a serem utilizados em auditorias.

Para o aperfeiçoamento dos conhecimentos teóricos e práticos do SCI na AP em STP, no domínio das normas de boas práticas, metodologias, técnicas e procedimentos a utilizar em auditorias/avaliações e técnicas de elaboração de relatórios, é preciso a iniciativa dos próprios governantes, sobre a atividade de desenvolvimento de capacidades no domínio da Gestão das Finanças Públicas.

3.3.3. Agenda de pesquisas futuras e delimitação do estudo

A opção teórico-metodológica deste trabalho vai no sentido de se apoiar numa estratégia de pesquisa qualitativa, a qual permite explorar as variadas perceções, sentidos e interpretações que os gestores da Administração Pública São-tomense fazem sobre a atual situação do SCI. Os resultados obtidos levam-nos a uma compreensão mais densa e aprofundada na implementação e utilização do sistema. No entanto, fica em aberto, para o desenvolvimento de trabalhos futuros, o desenho de testes estatísticos que permitam extrapolar os resultados obtidos, além da presente amostra. Ademais, as conclusões são baseadas, principalmente, nas opiniões expressas pelos gestores entrevistados, contextualizadas a partir de informações contidas nas entrevistas realizadas.

Nos últimos anos, São Tomé e Príncipe tem efetuado um esforço na matéria do SCI, criando alguma legislação para sua execução.

Consultados alguns dos organismos que pertencem à Administração Pública, bem como privados, não se visualizou a grande essência da utilização do processo do SCI, exceto nos que têm autonomia administrativa e financeira⁹. É de referir que todos os organismos têm conhecimento da importância da implementação do Sistema de Controlo Interno na Administração São-tomense.

⁹ Relativamente aos organismos com autonomia administrativa e financeira, os respondentes referiram a disponibilização dos dados e contribuição para a investigação académica.

Apesar do esforço desenvolvido para a transparência do SCI na AP em STP, os entrevistados demonstraram pouca vontade no decorrer do inquérito, e demonstraram em abordar mais em matéria ligadas com a área financeira.

Outro constrangimento sentido foi aquando da obtenção da resposta ao questionário que era dirigido a todos os elementos que compunham as equipas administrativas dos organismos, e a resposta difícil era enviada exclusivamente por dirigentes.

Este último facto releva as características particulares dos organismos que compõem a Administração Pública em São Tomé e Príncipe. Não foram obtidas respostas suficientes para extrapolar conclusões para o universo da Administração, embora as que se obtiveram dos respondentes tenham contribuído, generosamente, para o presente trabalho de investigação.

CONCLUSÃO

Desde 1977 que São-Tomé e Príncipe dispõe da Resolução n.º 2/76, publicada em 06 de fevereiro 1977, a qual estabelecia competências e regulava as inspeções, os balanços das sindicâncias e irregularidades financeiras. Esta disposição foi revogada pelo Decreto-lei n.º 17/94, publicado em 30 junho de 1994, que regulava as Organizações das Profissões Liberais de Revisor Oficial de Contas ou de Contabilista para inspecionarem os organismos da Administração Pública. Pelo Decreto-lei n.º 56/2006, de 26 de dezembro de 2006, que revogou a anterior disposição legal, ficaram definidos o âmbito, a missão, e atribuições da Inspeção Geral das Finanças, a experiência justifica-se muito baixo precedente.

Este estudo demonstrou que o Sistema de Controlo Interno é de suma importância na Administração Pública, em S. Tomé Príncipe, considerando-se a relevância dos seus objetivos, voltados para a avaliação da ação governamental, no que diz respeito ao cumprimento de leis e execução de orçamentos, e avaliação da gestão dos administradores públicos nos aspetos económico, de eficiência e de eficácia.

Nesta investigação, pretendeu saber-se se as entidades possuem um SCI. Os dados obtidos no questionário permitiram concluir que 90% dos organismos possuem, contrariando, assim, as disposições legais existentes para o efeito, as quais obrigam à sua implementação.

Relativamente à prática de CI nas instituições, concluiu-se que as entidades não adotam todos as práticas do CI. Desta forma, não existe uma uniformização dos procedimentos, nem uma harmonização das ações de CI, realizadas pelas entidades pertencentes a administração pública. Pode concluir-se, pelo resultado do inquérito, que os mais implementados são o controlo financeiro/contabilístico, o controlo de gestão de RH e o controlo de instalações e equipamentos.

Pretendeu-se, ainda, conhecer, a possível mais-valia do SCI para a execução orçamental. Os dados obtidos no questionário permitiram concluir, os seus benefícios na aplicação de recursos de forma mais eficaz, eficiente e económica.

Também foi constatado que o sistema do Controlo Interno aborda em um conjunto de normas e procedimentos legais, com destaque para a separação de funções, constituindo normas contra os desvios do procedimento administrativo, no entanto, o que se dispõem, é à má fé, à desonestidade humana.

O Sistema de Controlo Interno na Administração Pública em São-Tomé e Príncipe reflete o absoluto comprometimento dos órgãos de gestão. Quanto à competência do pessoal,

verificou-se que as habilitações literárias e técnicas favorecem a experiência profissional, necessária ao desempenho das suas funções e que são fatores determinantes para o seu sucesso.

Finalizando, demonstrou-se que a importância da Administração Pública que dispõe de um SCI é indiscutível. A contribuição dada, neste trabalho, foi analisar a implementação, a utilização e a contribuição concreta e assertiva do Sistema de Controlo Interno.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFIAS

- B. Guy Peters, (1998), *After Managerialism What? The Return to Political and Strategic Priorities*, Stanford, *Innovating with Integrity*, How Local Heroes Are Transforming.
- Christopher, Hood (1991), *A Public Manager for all Seasons*, pp. 3 – 19.
- Clarke, John e Janet Newman (2000), *The managerial State: power, politics and ideology in the remaking of social welfare*. Londres, Sage.
- Côrte Real, Isabel et al. (1999). *Les administrations en mouvement: les réformes de modernisation administrative dans quatre pays*, Portugal, Pays Bas, Irlande et France. Maastricht, Eipa.
- Costa, J. C. (2012), *Controlo Interno, Sugestão de Implementação em uma empresa de Corretagem de Seguros*. [s.l.].
- Dussauge Laguna, Mauricio I. (2009), *The Comparative Literature on Administrative Reforms: Developments, Shortcomings, and Possibilities*. México: *Gest. polít. pública* ene vol.18 ,2.
- Espírito Santo, A. (2008), *Economia de S. Tomé e Príncipe: entre o regime do partido único e o multi-partidarismo*. [s.l.] Edições Colibri, pp. 27 – 239.
- Floriano, J. C. e Jeferson Lozecky (2006), *A Importância dos instrumentos de controle para Gestão Empresarial*, p. 5.
- Freitas do Amaral, Diogo (1998), *Curso de Direito Administrativo*. Coimbra, Almedina, Vol. I, 2.ª ed.
- Gameiro, António (2012), *Auditoria Financeira e Tributária*.
- Gameiro, António e Ilídio Correia (2002), *Sistema de Controlo interno e externo da Administração Pública sobre o emprego público e controlo de efetivos, A Função Pública da burocracia à Gestão*, 3.º Encontro INA, Lisboa.
- Gualmini, Elisabeta (2008), *Restructuring Weberian Bureaucracy: Reforms in Europe and United States*, p. 77, [s.l.].
- Hand Book de Administração Pública, Política e Responsabilização de Dirigente Público: Implicações das Teorias, modelos e reformas de Administração*, [s.l.].
- Lopes, Helena (2013), *Sucessos e incertezas: o papel da ajuda médica nas relações entre*

- Taiwan e S. Tomé e Príncipe, p. 100.
- Hood, Christopher (1991), A public management for all seasons, *Spring Royal Institute of Public Administration*, 69 ISSN 0033 – 3298, pp.3 -19, [s.l.].
- IFAC, (2012), *Evaluating and Improving Internal Control in Organizations*, New York.
- J. Filho, António (2008), *A Importância do controle interno na administração pública*, disponível em https://Desktop/Controlo%20Fin/Controlo%20Fin/JOSE%20Filho_controle_interno.pdf, p, 95.
- Keith M. Henderson (2005). Encontrando o Estado administrativo: Nova gestão pública antes e após *Revista de Ciência Política*, Vol. 25, n.º 1 / 2005 / 271-279, pp. 171 – 172, Letras e Conceitos, Lda.
- Lopes, Albino (2010), A modernização da Administração Pública passa por uma revolução burocrática, Lusíada. Economia & Empresa, Lisboa, p. 100.
- Madureira, César (2004), A formação comportamental no contexto da reforma da administração pública portuguesa, Oeiras: Edições INA p. 51.
- Madureira, César, (2014), *A reforma da Administração Pública Central no Portugal democrático: do período pós-revolucionário à intervenção da troika*, Universidade Lusíada Direção-Geral de Administração e Emprego Público (DGAEP), Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL) Lisboa, Portugal, pp. 550 - 552.
- Manique, A.P. Mouzinho da Silveira (1989), *Liberalismo e Administração Pública*, Lisboa, Livros Horizonte.
- Marçal, N., e Marques, F. (2011), *Manual de auditoria e controlo interno no sector público*, Lisboa, Edições Sílabo, p. 71.
- Morais, Georgina e Isabel Martins (2013), *Auditoria Interna - Função e Processo*, Lisboa: Áreas Editora, SA, 4.ª ed., p. 91.
- Morais, Georgina e Isabel Martins (1999), *Auditoria interna função e processo Millennium*, 13, disponível em <http://www.webboom.pt/ficha.asp?ID=45655> pdf.
- Mozzicafreddo, Juan (2000), *Estado-providência e Cidadania em Portugal*, Oeiras, Celta Editora pp, 145 -146.
- Mozzicafreddo, Juan (2001), Modernização da administração pública e poder político, in J. Mozzica

- freddo e J. Salis Gomes (org.), *Administração e política – Perspetivas de reforma da administração pública na Europa e nos Estados Unidos*, Oeiras, Celta Editora, pp, 19 - 149.
- OECD (1995), *Managing administrative reform: a case study of Portugal (1976 - 1994)*. Public Management Occasional Papers, Paris, Puma.
- Ortiz, Carlos, *Formerly a researcher at the University of Sussex, is a leading expert on the privatization of armed forces. He manages www.PrivateMilitary.org, one of the leading internet resources addressing this topic. African Security Review*, 17.2.
- Padilha, Fabiano Bittencour (2011), *O Controle Interno como Ferramenta: estudo de caso em uma empresa de serviços*, p, 13.
- Pinheiro, J. L. (2008), *Auditoria Interna: Auditoria Operacional - Manual Prático para Auditores Internos*, Lisboa, Rei dos Livros, p, 37.
- Relatório da Comissão para a Qualidade e Racionalização da Administração Pública (1994), *renovar a Administração*, Secretaria de Estado da Modernização Administrativa, Disponível <https://www.bing.com/search?q=relat%C3%B3rio+da+comiss%C3%A3o+para+a+qualidade+e+racionaliza+pdf>.
- Ressel, M. (2009), *Small business audits: Best practices, including risk assessment and internal control*, Lewisville, AICPA.
- Rhys Andrews R., e S. Walle (2012), *New Public; New Public Management and Citizens Perception of local Service Efficiency, Responsiveness, equity and Effectiveness*, p. 8.
- Denhardt Robert B. e Janet Vinzant Denhardt (2000), *The New Public Service: Serving Rather than Steering*, pp. 550 – 556.
- Rodrigues, C.M.S. (2008), *Modelos de Governação das Organizações Públicas*. Tese de Doutoramento em Gestão, Lisboa, ISCTE.
- Simões, José António e Luís Lima Santos (2016), *A Implementação do sistema de controlo interno no sector público: o caso do Politécnica de Leiria*.
- Tavares, José F.F. (1996), *Sistema de controlo interno: Controlo interno, Controlo Externo*. Seminário promovido pela IGT Lisboa, 27- 28 novembro.
- Tavares, José F. F. (1998), *O Tribunal de Contas: Do visto em especial, conceito, natureza e enquadramento na atividade de Administração*, Coimbra Almedina.

Tavares, José, (1996), *Alguns aspetos relativos ao Tribunal de Contas e à Administração Pública, Administração, Fiscalização e Responsabilidade*, pp, 13.

Vera Cruz, Adelino Lopes de Ceita, (2010), *Auditoria em São Tomé e Príncipe: Situação atual e perspectivas futuras*, Universidade de Aveiro 2010, Instituto Superior de Contabilidade e Administração, pp. 6 - 27.

Wilson, W. (1887), The Study of Administration. Political Science Quarterly 2, Hood, ris
topher. A public management for all seasons. Public Administration, v. 69, n. 1.

FONTES LEGAIS

DR (1986), Lei n.º 1/86, de 31 de dezembro de 1986, aprova a Lei sobre a Administração Financeira, Diário da República n.º 25, 4.º Suplemento de 1986.

DR (1994), Decreto-Lei n.º 16/94, de 18 de março de 1994, adapta o Plano OCAM de Contabilidade Geral das Empresas e das Obrigações na Matéria Contabilística, Diário da República n.º 7 de 30 de junho de 1994, pp. 81-85.

DR (1994), Decreto-Lei n.º 17/94, de 20 de maio de 1994, organiza as Profissões Liberais de Revisor Oficial de Contas ou de Contabilista, Diário da República n.º 7 de 30 de junho de 1994.

DR (1999), Lei n.º 5/99, de 20 de agosto de 1999, aprova a lei sobre procedimentos no Tribunal de Contas, Diário da República n.º 7 de 20 de agosto de 1999, pp. 43 - 48.

DR (1999), Lei n.º 6/99, de 20 de agosto de 1999, lei sobre emolumentos a cobrar pelo Tribunal de Contas, Diário da República n.º 7 de 20 de agosto de 1999, pp. 48 - 49.

DR (1999), Lei n.º 7/99, de 20 de agosto de 1999, aprova a lei sobre a fiscalização prévia do Tribunal de Contas, Diário da República n.º 7 de 20 de agosto de 1999, pp. 50 - 52.

DR (1999), Lei n.º 8/99, de 20 de agosto de 1999, aprova a Lei sobre prestação de contas, Diário da República n.º 7 de 20 de agosto de 1999, pp. 52 - 53.

DR (2002), Lei n.º 1/2002, de 10 de Dezembro de 2002, lei de Alteração ao artigo 9.º da lei n.º 3/99 Lei Orgânica do Tribunal de Contas, Diário da República n.º 9 de 20 de dezembro de 2002, pp. 145-146.

DR (2006), Decreto-Lei n.º 56/2006, de 26 de dezembro de 2006, define a Natureza, Missão, Âmbito e Atribuições da Inspeção-geral de Finanças, Diário da República n.º 48, 7.º, Suplemento de 29 de dezembro 2006, pp. 630-642.

DR (2007), Decreto n.º 21/2007, de 04 de julho, Sistema de Contabilidade Pública e Plano de Contas do Estado, Diário República, n.º 43 de 7 de setembro de 2007, pp. 670 - 679.

DR (2008), Decreto n.º 8/2008, de 30 de maio, aprova o Estatuto Orgânico que cria a Direção de Contabilidade Pública, Diário da República n.º 21 de 7 de maio de 2008, pp.151-158.

DR (2016), Decreto-Lei n.º 7/2016, aprova o novo Estatuto da Inspeção de Trabalho, Diário da República n.º 14 de novembro 2016, pp. 1476 - 1479.

DR (2018), Lei n.º 2/2018, Revisão da Lei nº 5/1997, Estatuto de Função Pública, Diário da República n.º 20 de 5 de março de 2018.

ANEXOS Substituir por APÊNDICES valoriza a dissertação

Anexo 1. Modelo do Inquérito

INQUÉRITO SOBRE O SISTEMA DE CONTROLO INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE

ISCTE-IUL

Questionário n.º _____

MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Data: _____ / _____ / _____

Horário de início: _____ h _____

Horário de fim: _____ h _____

Bom dia / Boa Tarde O meu nome é Elísio Barros do Espírito. Sou aluno de ISCTE-IUL. Estamos a realizar um inquérito para estudar e analisar a implementação do Sistema de Controlo Interno na Administração Pública em São Tomé e Príncipe, no âmbito do trabalho final do Mestrado em Administração Pública na mesma instituição. Todos os dados recolhidos serão tratados de forma confidencial e utilizados apenas para fim estatísticos. É fundamental que responda a todas as questões, baseando-se na sua própria experiência, não existindo respostas “certas” ou “erradas”, o importante é que o inquérito demonstre fielmente a sua opinião. Obrigado pela colaboração.

Preencha, sempre que possível, com um **X**

Nome de Instituição _____

1.ª Parte - Identificação

1. Indique o seu Ministério pertencente do trabalho

Ministério de RH e Ambiente	
Ministério da Justiça e Direito Humano	
Ministério da Saúde	
Ministério da Educação e Formação	
Ministério das Finanças Comércio e Ec. Azul	
Ministério do Trabalho e Ass. Sociais	
Ministério de Defesa e Ord. Interna	
Ministério da Juventude e Desporto	
Ministério de Negócio Estrangeiro	
Outros	

2. Nome _____ (Opcional)

3. Idade

20 a 29	30 a 39	40 a 49	50 a mais

4. Género

Masculino	Feminino

5. Cargos dos dirigentes

Diretor	Coordenador	Chefe de Departamento	Chefe de secção	Técnicos	Outros

6. Habilitação literária

Doutoramento	Mestrado	Pós-graduação	Licenciatura	Bacharelato	Outros

7. Qual é seu ano de serviço nesta instituição até a data atual?

_____ (Ano menor que 5 meses escreve 0)

8. Situação laboral

Efetivo	Em regime de contrato	Eventual	Extraordinária	Outros

2.^a Parte – Caracterização de amostras

9. A sua instituição possui um Sistema de Controlo Interno? Ex: Controlo administrativo/financeiro, controlo para gestão de RH, Controlo de revisão e análise, controlo operacional, controlo das instalações e equipamento.

Sim	
Não	

(Se não passar para a questão 9.3)

9.1. Quais são os controlos que a sua instituição pratica?

Controlo administrativo/ financeiro	
Controlos operacionais	
Controlos para a gestão dos recursos humanos	
Controlos de revisão e análise	
Controlo das instalações e equipamentos	
Controlo de qualidade	
Controlo contabilístico	

9.2. Qual a regularidade com que são efetuadas as ações de SCI?

Diário	
Semanal	
Mensal	
Trimestral	
Semestral	
Anual	

9.3. Se não tem SCI, qual é motivo?

Desperdício de recursos	
Desperdício de tempo	
Aumento de gastos	
Falta de recursos técnicos	
Falta R.H. qualificados	

9.4. No seu entender, quais os argumentos para a não implementação de um SCI?

Não é necessário efetuar autocontrolo	
Não existe imposição legal	
A qualidade dos colaboradores é elevada	
Falta de recursos humanos qualificados para a função	
Não acrescenta mais-valias à entidade	
Falta de meios técnicos	
Outros	

9.5. Qual é o grau de importância que atribui a cada fator para a não implementação de um SCI?

	Sem importância	Importante	Muito importante
Não é necessário efetuar autocontrolo			
Não existe imposição legal			
A qualidade dos colaboradores é elevada			
Falta recursos humanos qualificado para função			
Não acrescenta mais-valias à entidade			
Falta de meios técnicos			

10. No seu entender, o Sistema de Controlo Interno é uma mais-valia para a execução orçamental?

Sim	
Não	

11. Valoriza a contribuição do SCI para a execução orçamental anual da entidade?

Só para quem respondeu “sim” na questão 9.

Sem importância	
Importante	
Muito importante	

12. No seu entender, quais as razões que justificam a implementação de um SCI?

Garantias de conformidade e cumprimento da legalidade	
Imposição legal	
Autocontrolo sobre processos e procedimentos	
Fiabilidade e <i>accountability</i> da informação produzida	
Ferramenta de gestão	

12.1. Qual o grau de importância que lhes atribui para a implementação SCI?

	Sem importância	Importante	Muito importante
Garantias de conformidade e cumprimento da legalidade			
Imposição legal			
Autocontrolo sobre processos e procedimentos			
Fiabilidade e <i>accountability</i> da informação			
Imposição legal			
Ferramenta de gestão			

13. A entidade efetua auditorias internas?

Sim	
Não	

14. Quais as áreas em que a entidade efetua CI?

Operativas ou de gestão	
De conformidade	
Contabilística/financeira	
De legalidade	

14.1. Qual a importância que atribui a cada uma das áreas?

	Sem importân- cia	Importante	Muito impor- tante
Operativas ou de gestão			
Contabilística/financeira			
De conformidade			
De legalidade			

15. É elaborado relatório dos resultados verificados nos procedimentos do SCI realizados?

Sim	
Não	

16. Qual a relevância que atribui ao envio do relatório do SCI para:

	Sem Importância	Importante	Muito importante
Tutela			
Tribunal de Conta			
Direção Geral das Finanças			
Instituições/Empresas			

16.1. As normas de controlo interno são divulgadas a:

Público em geral	
Apenas aos trabalhadores da área a que dizem respeito	
Todos os trabalhadores da entidade	
Todos os trabalhadores do gabinete financeiro	

16.2. A instituição/empresa possui norma de procedimentos de CI?

Sim	
Não	

16.3. Para quais das seguintes áreas a instituição possui uma norma de CI específica?

De cadastro e inventário de bens	
De operações de tesouraria	
Da receita	
Da despesa	
De fundo de manei	

17. Existe na entidade um manual de procedimentos com referência e descrição dos processos e fluxogramas do gabinete financeiro?

Sim	
Não	

18. Existe isolamento de funções entre o(s) controlador (es) e o restante gabinete financeiro?

Sim	
Não	

19. Existe isolamento de funções entre os colaboradores que operam a receita e os colaboradores que operam a despesa?

Sim	
Não	

20. Está estabelecido um princípio de rotatividade de funções para os colaboradores do gabinete financeiro?

Sim	
Não	

21. A instituição efetua reconciliação bancária?

Sim	
Não	

21.1. Qual a periodicidade com que realiza as reconciliações bancárias?

Mensal	
Trimestral	
Semestral	
Anual	

21.2. As reconciliações bancárias são verificadas por outro elemento distinto à sua realização?

Sim	
Não	

21.3. Quem verifica as reconciliações bancárias?

Diretor	
Direção financeira	
Chefe de seção	
Chefe de departamento	

22. Os registos de inventário são verificados mediante:

	Sim	Não
Controlo Surpresa		
Por amostragem		
Contagem		

23. A entidade possui contabilidade analítica?

Sim	
Não	

24. A entidade elabora planos de atividade?

Sim	
Não	

TERMINOU O PREENCHIMENTO DESTE INQUÉRITO.

OBRIGADO PELA COLABORAÇÃO.